

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des Dr. E**** S****, [Adresse], vom 20.4.2015 gegen vertreten durch LB Steuerberatung Holding GmbH, 2000 Stockerau, Bahnhofplatz 11, die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 18.2.2015 betreffend Wiederaufnahme und Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 nach einer am 13.1.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In ihrem über eine beim Beschwerdeführer durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung erstatteten Bericht stellte die Prüferin Folgendes fest:

„Tz. 1 Vermietung Wohnung, 1010 Wien

*Im Mai 2005 wurde das Objekt 1010 Wien, A****straße 8 erworben. Es handelt sich dabei um eine Eigentumswohnung im Ausmaß von 52 m². Nach geringfügigen Umbauarbeiten und Investitionen wurde die Eigentumswohnung noch im selben Jahr vermietet. Zu Beginn der Vermietungstätigkeit wurde die Wohnung auf 3 Jahre vermietet. Die Vermietung hat sich jedoch anders entwickelt als ursprünglich prognostiziert. Im Jahre 2008 erfolgten neuerlich Instandsetzungsarbeiten und in der Folge wurde und wird die Wohnung tageweise an Touristen und Geschäftsleute vermietet. Die Wohnung wird über Onlineplattformen angeboten. Seit Beginn der Vermietung bis zum Jahr 2011 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Ab dem Jahr 2012 wurden die Einkünfte aus der Vermietung erstmals als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, obwohl sich an der Art und dem Umfang der Vermietung nichts geändert hat.*

Nach der Judikatur erfolgt eine gewerbliche Vermietung von Immobilien vor allem in den typischen Fällen gewerblicher Beherbergung von Fremden in Hotels und Fremdenpensionen. Die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters besteht insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste, und sei es auch nur in der Form eines Frühstückes und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzliche Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen auch sie keinen Gewerbebetrieb. Umgekehrt führt aber eine Wohnungsvermietung (Ferienwohnungsvermietung), bei der keinerlei Verpflegung der Gäste und keine tägliche Wartung der Zimmer stattfindet, erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn eine verhältnismäßig größere Zahl von Wohnungen eine Tätigkeit bedingt, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen üblicherweise verbunden ist, deutlich hinausgeht. Von einer verhältnismäßig größeren Zahl spricht man von mehr als 5 Appartements mit mehr als 10 Betten. Unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fällt die saisonale Zimmervermietung von bis zu maximal 10 Betten bei Fremdenzimmern, bzw maximal 5 Appartements mit maximal 10 Betten (siehe EStRL Rz 5435 u 5436).

Nach gängiger Rechtsprechung liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor und keine gewerblichen Einkünfte.

Tz. 2 Kursverluste

Für das Jahr 2012 wurden die Vermietungseinkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, und im Zuge dieser Gewinnermittlung wurden Fremdwährungsverluste in Höhe von € 47.711,36 in Abzug gebracht. Da das Finanzamt die Meinung vertritt, dass weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, können die Kursverluste nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG sind u.a. Schuldzinsen und auf besondere Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit der Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sowie gemäß Z 8 die Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung.

Zahlt der Kreditnehmer einen zur Anschaffung der Einkunftsquelle aufgenommenen Fremdwährungskredit zurück und muss er dafür infolge Verschlechterung des Wechselkurses mehr an inländischer Währung aufwenden als er erhalten hat, so führt dies zwar zu einer Vermögensminderung, diese ist allerdings nicht durch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasst, sondern dadurch, dass sich die in Fremdwährung zu tilgende Kreditverbindlichkeit erhöht hat. Der zur Tilgung geleistete Mehraufwand fällt, ebenso wie die

Tilgung des Kredites selbst, in die private Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen. Kursverluste aus Fremdwährungskrediten sind weder als Werbungskosten absetzbar, noch erhöhen sie die Anschaffungskosten.

	2012
<i>Kürzung der Werbungskosten um die Kursverluste</i>	<i>47.711,36</i>
1010 Wien, A****straße 8/4:	
Zeitraum	2012
<i>Vor Bp</i>	<i>0,00</i>
<i>Nach Bp</i>	<i>47.711,36</i>
<i>Differenz</i>	<i>47.711,36</i>

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 1 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
<i>Einkommensteuer</i>	<i>2012</i>	<i>Tz. 1 u 2</i>

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Das Finanzamt erließ in einem wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid, wobei es in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwies; ebenso erfolgte in der Begründung des Einkommensteuerbescheides ein Hinweis auf den Prüfungsbericht.

In der gegen diese Bescheide gerichteten Beschwerde führte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter aus:

*„Die Beschwerde wurde notwendig, weil
A. der Abgabenbescheid rechtswidrig ist,*

- B. das Verfahren rechtswidrig wieder aufgenommen wurde und*
- C. die zugrundeliegenden Steuergesetze der österreichischen Verfassung widersprechen.*

A. Rechtswidrigkeit des Abgabenbescheides

Der Steuerpflichtige vermietet ein Appartement mit zwei bis vier Betten in Wiener Innenstadtlage an Touristen und sonstige kurzfristige Mieter. Die Vermietung hat gewerblichen Charakter und die Einkünfte daraus wurden unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärt. Die Abgabenbehörde stellt im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung fest, dass es sich um nicht-betriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt. Folgende Argumente begründen die Qualifizierung als betriebliche Einkünfte.

1. Kurzfristige Vermietung

Es liegt unbestritten kurzfristige Vermietung vor. Langfristige Vermietung spricht für Vermögensverwaltung, kurzfristige für gewerbliche Tätigkeit (VwGH v 24.6.2009, 2008/15/0060).

Die ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Ausstellungsräumen, Tennis-, Campingplätzen oder von Sälen (zB für Veranstaltungen) ist als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen. Die Vermietung von Wohnungen oder Schlafstellen nach Art eines Beherbergungsbetriebes ist gleichfalls eine gewerbliche Tätigkeit. Der Vermieter muss sich nämlich stets um neue Feriengäste umsehen und hat bei jedem Wechsel der Feriengäste darauf zu achten, dass sich die Wohnungen und ihre Einrichtung in einem weiterhin vermietbaren Zustand befinden, was neben der laufenden Kontrolle und den Reinigungsarbeiten beim Mieterwechsel in erhöhtem Maße auch Nachschaffungen und Reparaturen bei der Wohnungseinrichtung bedingen wird (VwGH 2008/15/0060 u. 97/15/0027).

2. Zusatzservice

Der Beschwerdeführer erbringt neben der Überlassung der Wohnfläche Zusatzleistungen wie die Überlassung der vollständigen Möblierung (vgl. VwGH 01.06.1976, 0363/75 welches sich auf leere Räume bezieht), Handtücher, Bettwäsche, Reinigung, Besteck, Koch- und Tischgeschirr, Zimmerdekoration und E-Geräte mit Wartung (vgl. VwGH 20.11.1989, 88/14/0230). Es wird die polizeiliche An-/Abmeldung übernommen und Internet mit W-Lan, TV mit Kabelsendern und eine Tourismusinformationsmappe zur Verfügung gestellt.

Weiters werden Wasser, Abwasser, Strom, Heizung und Versicherung vom Vermieter zur Verfügung gestellt und sind mit der Pauschalmiete abgegolten. Eine Übernahme dieser Betriebskosten auf eigenes Risiko ist für die vermögensverwaltende Vermietung nicht üblich. Im Gegensatz zur nichtbetrieblichen Vermietung wird die Tourismusabgabe abgeführt.

3. Laufendes Tätigwerden

Einkünfte aus der Verwaltung von Vermögen begründen sich aus dem vorhandenen Vermögensstamm, welcher eine laufende Rendite erbringen soll (Zinsen, Dividenden, Lizenzerlöse, Mieten, Pachte (werden teilweise gewerblich gesehen)). Sobald Einkünfte aus einer Tätigkeit stammen, und diese Tätigkeit über die laufende Verwaltung hinausgeht und nicht nur geringfügig ist, kann es sich sinngemäß nicht mehr um Vermögensverwaltung handeln.

Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059).

Gleichfalls entscheidend ist auch, ob die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, das mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist (vgl. VwGH 20.11.1989, 88/14/230; Überschreitung der einem Hausbesorger üblicherweise obliegenden Aufgaben).

Der Beschwerdeführer erfüllt folgende typische Aufgaben welche über die schlichte Verwaltung des Besitzes hinausgehen:

- a) Werbung, Inserate, Website und ständiges öffentliches Anbieten über Vermarktungsplattformen wie booking.com und netland.at (versus gelegentliche Inserate bei üblicher Wohnungsvermietung).*
- b) durchgehende Anfragen von Interessenten und Angebote an Kunden (versus anlassbezogene Anfragen im Mehrjahrestakt)*
- c) Reinigung, kurzfristige (mehrmals wöchentlich!) Übergabe und Übernahme der Appartements (versus Selbstreinigung und Übergaben im Mehrjahrestakt)*
- d) laufende Zahlungsentgegennahme (häufig Barzahlung versus fixen Monatsüberweisungen), Anzahlungsverwaltung und durchgehende telefonische Erreichbarkeit (vgl. Aufgaben eines Rezeptionisten)*
- e) Eigenverwaltung (versus Vergabe an Hausverwaltung)*

4. Fremdfinanzierung

Die hohe Fremdfinanzierungsquote des Beschwerdeführers und das Eingehen von wirtschaftlichen Risiken (Fremdwährungsfinanzierung) sprechen für die Gewerblichkeit.

5. Aktive Vermarktung

Das Appartement wird permanent einer breiten Öffentlichkeit angeboten. Dabei werden auch die Preise saison- und auslastungsabhängig angepasst. Die elektronische Vermarktung ist umsatzabhängig und verursacht wesentlich höhere Kosten wie passive Vermietung. Die Provision bei booking.com beträgt 15% der Zimmereinnahmen.

6. Subsidiarität der Einkunftsart

Auch die Gemeindebehörde betrachtet die Appartementvermietung als touristische Betätigung und unterwirft die Einnahmen im Gegensatz zur üblichen Wohnungsvermietung der Tourismusabgabe der Stadt Wien.

7. Subsidiarität der Einkunftsart

Betriebliche Einkünfte schließen außerbetriebliche Einkünfte ein.

8. Größenmerkmale

Die Behörde sieht Gewerblichkeit vor allem dann als gegeben an, wenn über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende Tätigkeiten des Vermieters, insbesondere Verpflegung der Gäste und tägliche Wartung der Zimmer vorliegen. Dann bezieht sich die Behörde jedoch auf die Zahl von Fremdenzimmern und macht die Gewerblichkeit abhängig von der Größe, welche ‚eine Tätigkeit bedingt, die über jene Tätigkeit, wie sie mit der bloßen Nutzungsüberlassung von Räumen verbunden ist, deutlich hinausgeht‘. Die dabei relevante Größengrenze von 5 Appartements bzw. 10 Betten wird von den ESTR (Rz 5435 u. 5436) abgeleitet.

Die gesetzlich vorgegebene Definition einer gewerblichen Tätigkeit ist in § 23 ESTG zu finden und bezieht sich auf die Merkmale selbständig, nachhaltig, Betätigung, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Der Gesetzgeber hat in der Definition eines Gewerbebetriebes kein Größenkriterium vorgesehen. Selbst die ESTR führen in Rz 5429 aus, dass ‚der Umfang des verwalteten Vermögens für sich alleine kein Kriterium für Gewerblichkeit‘ ist. Der Umfang kann nur ein Indiz dafür sein, ob der Arbeitsumfang dem einer Vermögensverwaltung oder dem eines Gewerbebetriebes entspricht. Doch ist im Umkehrschluss ein kleiner Gewerbebetrieb auch nicht deswegen bloß Vermögensverwaltung wenn er aufgrund seiner Kleinheit sehr einfach zu führen ist.

Die Behörde bestreitet nicht das Vorliegen der Merkmale Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Ein gewisses Tätigwerden kann auch bei Vermögensverwaltung notwendig sein, jedoch unterscheidet sich eine gewerbliche Tätigkeit durch Maßnahmen welche gesetzt werden, um ‚ein Mehr‘ an Einkünften zu erzielen, als sich alleine aufgrund des Kapitaleinsatzes erzielen ließe (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Dieses Mehr an Einkünften ist alleine dadurch schon erkennbar, wenn die Einkünfte vor dem Umbau zu einem Touristenappartement (im Jahr 2008) mit den Einkünften nach dem Umbau verglichen werden. Auch das Mehr an Arbeitseinsatz wurde oben bereits klar dargelegt.

Mangelhafte Begründung des Abgabenbescheides

Gemäß § 93 Abs. 3 BAO sind Bescheide denen Anbringen zugrunde liegen, welchen nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde, zu begründen. Da wie oben bereits ausführlich dargelegt, der der gegenständlichen Beweiswürdigung zugrunde gelegte Sachverhalt im Einzelfall nur mangelhaft ermittelt wurde, war es der belangten Behörde nicht möglich in der Bescheidbegründung auf alle für die Qualifizierung als Gewerbebetrieb notwendigen Kriterien einzugehen. Die Bescheidbegründung bezieht sich nur auf die Anzahl der Betten, wobei nicht mal angeführt ist, wie viele Betten im Appartement vorhanden sind. Auch auf die weiteren oben genannten Kriterien der Gewerblichkeit wurde nicht eingegangen.

Rechtswidrige Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges

Bei den Verlusten aus Fremdwährungsdifferenzen handelt es sich um als Betriebsausgabe abzugsfähige Wertverluste von Betriebsvermögen. Es ist von der Definition von Betriebsvermögen und Betriebsausgaben (anstatt Privatvermögen und Werbungskosten) auszugehen, da ein Beherbergungsbetrieb mit Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt wird. Die Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges erfolgte somit rechtswidrig.

B. Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme

Mangelhafte Begründung des Wiederaufnahmebescheides

Darüber hinaus ist der Wiederaufnahmebescheid auch insoweit ersatzlos aufzuheben, als es die belangte Behörde im vorliegenden Fall gemäß § 303 BAO rechtswidrig unterlassen hat anzuführen, aufgrund welchen konkreten Sachverhaltes die belangte Behörde welchen gesetzlichen Wiederaufnahmetatbestand als erfüllt ansieht.

C. Verfassungswidrigkeit des Einkommensteuergesetzes

Verfassungswidrige Ungleichbehandlung

Der Gleichheitssatz (Art 7 B-VG, Art 2 StGG) verbietet unsachliche, durch tatsächliche Unterschiede nicht begründete Differenzierungen für gleichartige Sachverhalte. Die Vermietung eines einzelnen Appartements unterscheidet sich im Sachverhalt nicht von der Vermietung mehrerer Appartements. Es ist bezogen auf das einzelne Appartement weder der Leistungsumfang anders, noch ist für den Gast ein Unterschied erkennbar.

Die ungleiche Besteuerung von betrieblich verursachten Finanzierungsaufwendungen durch das Unterscheidungsmerkmal der Betriebsgröße bewirkt eine massive Wettbewerbsverzerrung und Ungleichbehandlung von Mitbewerbern. Kleinbetriebe, welche gleiche Dienstleistungen wie

Großbetriebe am gleichen Markt an gleiche Kunden anbieten, sind dadurch ohne sachliche Rechtfertigung schwer benachteiligt.

Eine steuergerechte Unterscheidung aufgrund unterschiedlicher Leistungsfähigkeit ist durch die Schlechterstellung des weniger leistungsfähigen Kleinbetriebes klar nicht gegeben. Der steuerliche Nachteil für den Beschwerdeführer in Höhe von über EUR 23.000 an Einkommensteuer erreicht beinahe den doppelten Jahresumsatz des Betriebes und ein Vielfaches des durchschnittlichen jährlichen Überschusses.

Der angefochtene Bescheid verletzt den Gleichheitssatz, da er auf einer dem Gleichheitssatz widersprechenden Rechtsgrundlage beruht.“

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 8.11.2015 eine abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer und führte in einer gesonderten Begründung dazu auszugsweise aus:

„[...] Für die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb kommt es darauf an, ob sich die Tätigkeit des Vermieters auf die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes beschränkt oder ob, in welcher Art und in welchem Ausmaß sie darüber hinausgeht. Die durch jede Form von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein machen die Betätigung nicht zu einer gewerblichen, es sei denn, die laufende Verwaltungsarbeit erreicht ein solches Ausmaß, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027). Insgesamt müssen zur bloßen Vermietung besondere, damit im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059). Gleichfalls entscheidend ist auch, ob die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, das mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist.

Der auf die in der Beschwerdebegründung hingewiesene VwGH-Entscheidung (VwGH vom 24.6.2009, 2008/15/0060), wonach eine kurzfristige Vermietung für gewerbliche Tätigkeit spricht, ist entgegenzuhalten, dass in derselben Entscheidung als Anforderungskriterium für eine gewerbliche Tätigkeit eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters notwendig ist. Dies besteht insbesondere in der angebotenen Verpflegung der Gäste und sei es auch nur in der Form eines Frühstücks und in der täglichen Wartung der Zimmer. Wenn solche zusätzlichen Tätigkeiten allerdings wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen, begründen auch sie keinen Gewerbebetrieb. Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu. Die Vermietung an Touristen wird lediglich über eine Suchplattform angeboten, es werden keine Zusatzleistungen wie Bewirtung,

Zimmerservice oder sonstigen weiteren Tätigkeiten angeboten und es handelt sich nur um eine Wohnung bzw. ein Appartement mit zwei bis vier Betten, was für ein bescheidenes Ausmaß im Sinne der VwGH-Entscheidung spricht.

Weiters ist die vorliegende Vermietung von zwei bis vier Betten nicht mit der ständig kurzfristigen Vermietung von Ausstellungsräumen, Tennis-, Campingplätzen oder von Sälen (z.B. für Veranstaltungen) zu vergleichen, da hier zur bloßen Überlassung der Räume weitere Leistungen, wie zB Beaufsichtigung, Serviceleistungen, hinzutreten, die bei der in Frage stehenden Vermietung nicht angeboten werden (vgl. VwGH 2008/15/0060 und 97/15/0027).

Selbst das kurzfristige Vermieten von fünf mit Kochgelegenheiten ausgestatteten Appartements an Saisongäste ist im Regelfall noch keine gewerbliche Betätigung (VwGH 3.5.1983, 82/14/0248). Und sogar die Vermietung von achtzehn Wohnungseinheiten inklusive Inventar, bei durchschnittlich einem Mieterwechsel pro Jahr und gleichzeitiger Weiterverrechnung der für die Wohnungen angefallenen Stromkosten an die Mieter, stellt eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar (VwGH 30.9.1999, 97/15/0027).

Das in Punkt 2 der Beschwerdebegründung angebotene Zusatzservice in Form von vollständiger Möblierung, Handtücher, Bettwäsche, Reinigung, Besteck, Koch- und Tischgeschirr, Zimmerdekoration und E-Geräte, polizeiliche An-/Abmeldung sowie Internet mit W-Lan, TV mit Kabelsendern und eine Tourismusinformationsmappe dient zwar der Bequemlichkeit der Mieter, ist aber eine bloße Nutzungsüberlassung und keine darüber hinausgehenden Tätigkeit wie Verpflegung (zumindest Frühstück) oder die tägliche Wartung der Zimmer. Dies ist eine verfehlt Auslegung der VwGH-Entscheidung.

Dem laut Punkt 3 laufenden Tätigwerden ist entgegenzuhalten:

- Mit der Werbung auf der Vermarktungsplattform von booking.com und netland.at ist wohl kaum jenes Maß überschritten, das mit bloßer Vermögensverwaltung verbunden wird.*
- Die (End-)Reinigung nach der kurzfristigen Vermietung an Touristen ist kein Indiz für die Gewerblichkeit, da der VwGH in seiner Entscheidung eine tägliche Reinigung der Zimmer voraussetzt und diese wird im vorliegenden Fall nicht durchgeführt.*
- Was die laufende Zahlungsentgegennahme, Anzahlungsverwaltung und durchgehende telefonische Erreichbarkeit und die Eigenverwaltung (versus die Vergabe an eine Hausverwaltung) als Indiz für die Gewerblichkeit beweisen soll, kann von der Finanzverwaltung nicht nachvollzogen werden, da dies normale Tätigkeiten im Sinne einer Vermietung darstellen.*

Beispielsweise gehen folgende Nebenleistungen nicht über die Vermögensverwaltung hinaus:

- Beistellung eines Hausbesorgers, Schneeräumung, Müllabfuhr,*
- üblicherweise vom Hausbesorger zu verrichtende Tätigkeiten (VwGH 20.11.1989, 88/14/0230),*
- Zurverfügungstellen von Gemeinschaftsräumen, Waschküche, Sauna, Bad,*
- gelegentliche und freiwillige Übernahme von Poststücken (VwGH 20.11.1989, 88/14/0230),*

- Bereitstellung von Heizwärme und Warmwasser, Überprüfung der Heizfunktionen,
- Adaptierungs- und Ausbauarbeiten (VwGH 16.2.1988, 87/14/0044),
- Lüften des Hauses, gelegentliche Überwachungstätigkeiten.

Folgende, demonstrativ aufgezählte Nebenleistungen sind ,gewerblich‘:

- Verpflegung der Mieter bei Vermietung von mehr als 10 Betten,
- tägliche Reinigung bei Vermietung von mehr als 10 Betten,
- Überwachungs- und Fahrzeugpflegedienstleistungen bei (Kurz-)Parkplätzen,
- Reinigung sanitärer Anlagen, Platzpflege, Strom- und Wasserversorgung beim Betrieb von Campingplätzen,
- bei Vermietung von Sportstätten die Wartung und Instandhaltung, oder deren Verbindung mit einer Freizeiteinrichtung oder Restaurationsbetrieb.

*Dies wird aber von Herrn Dr. S**** nicht durchgeführt bzw. ist die notwendige Anzahl der Zimmer bzw. Betten nicht vorhanden.*

Zu der in Punkt 4 angeführten Fremdfinanzierung ist zu sagen, wenn der Kreditnehmer einen zur Anschaffung der Einkunftsquelle aufgenommenen Fremdwährungskredit zurückzahlt und er dafür infolge Verschlechterung des Wechselkurses mehr an inländischer Währung aufwenden muss als er erhalten hat, so führt dies zwar zu einer Vermögensminderung, diese ist allerdings nicht durch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasst, sondern dadurch, dass sich die in Fremdwährung zu tilgende Kreditverbindlichkeit erhöht hat. Der zur Tilgung geleistete Mehraufwand fällt, ebenso wie die Tilgung des Kredites selbst, in die private Vermögenssphäre des Steuerpflichtigen. Kursverluste aus Fremdwährungskrediten sind weder als Werbungskosten absetzbar, noch erhöhen sie die Anschaffungskosten. Dies wurde bereits ausführlich im Bericht über die durchgeführte Außenprüfung vom 09.02.2015 dargelegt.

*Die erlittenen Kursverluste werden von der Finanzbehörde als Indiz dafür gedeutet, dass Herr Dr. S**** die Vermietung als Gewerbebetrieb deklarieren möchte, da er dadurch die Kursverluste als Ausgaben ansetzen kann und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist das nicht möglich.*

Zu der aktiven Vermarktung laut Punkt 5 ist zu sagen, dass die Geschäftsbedingungen von solchen Onlineplattformen wie booking.com zwar eine Umsatzbeteiligung vorsehen, dafür hat der Vermieter aber sonst keinerlei Aufwand damit, da diese Leistungen von der Plattform durchgeführt werden. Dies ist daher nicht geeignet, die Gewerblichkeit zu untermauern.

Punkt 6: Ob die Gemeindebehörde für die Wohnungsvermietung eine Tourismusabgabe verrechnet oder nicht, hat nichts mit der Gewerblichkeit der Tätigkeit zu tun, da die Anforderungen aufgrund der Steuergesetze einfach nicht gegeben ist.

Zu Punkt 8: Größenmerkmal

Die Einkunftsart ‚Vermietung und Verpachtung‘ umfasst – unabhängig von der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung – die entgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsgutes zum Gebrauch und/oder zur Nutzung (vgl. etwa VwGH 19.2.1997, 94/13/0239; VwGH 9.7.1997, 94/13/0238).

Die Antwort für die Unterscheidung zwischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden bereits in der Beschwerdebegründung selbst angeführt, es kommt nämlich auf Tätigkeiten an, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehen. Und diese sind im vorliegenden Fall nicht gegeben. Die Größe ist dabei nur eines der Merkmale, die bei der Beurteilung herangezogen wird. Deshalb kann auch ein kleiner, einfach geführter Betrieb ein Gewerbebetrieb sein, wenn die Gesamtheit der Merkmale dafür sprechen. Maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes (VwGH 21.5.1985, 85/14/0023).

*Im vorliegenden Fall spricht der Sachverhalt nicht für einen Gewerbebetrieb, wie bereits weiter oben ausführlich dargelegt wurde. Es wurde die Vermietung der Wohnung seit 2008 unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlagt, dies wurde auch von Herrn Dr. S**** nicht beeinsprucht. Erst 2012 wurden die Einkünfte, obwohl sich an der Art und dem Umfang der Vermietung nichts geändert hat, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzt und die Kursverluste in Höhe von € 47.711,36 in Abzug gebracht.*

Daher sind die Einkünfte weiterhin als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen.

Zu Punkt B. Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme

Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides ist keineswegs mangelhaft, vielmehr wird im BP-Bericht vom 09.02.2015 auf die Wiederaufnahme hingewiesen, ebenfalls dass sie aufgrund der getroffenen Feststellungen erforderlich wurde. In der Begründung des neuen Sachbescheides wurde ebenfalls auf die Außenprüfung und den BP-Bericht hingewiesen. Es kann also von einer mangelhaften Begründung keine Rede sein.

Zu Punkt C. Verfassungswidrigkeit des Einkommensteuergesetzes

Das im § 262 Abs 3 normierte Verbot der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung bzw die Pflicht zur unverzüglichen Vorlage an das Verwaltungsgericht kommt hier nicht zur Anwendung, da § 262 Abs 3 nur gilt, wenn in der Bescheidbeschwerde ‚lediglich‘ die Gesetzwidrigkeit oder die Verfassungswidrigkeit behauptet wird. Werden so wie hier auch andere Gründe (zB rechtswidrige Anwendung einer Abgabenvorschrift) geltend gemacht, so ist diese Bestimmung nicht anwendbar.

Es wurde daher von einer sofortigen Vorlage abgesehen, es steht dem Finanzamt jedoch nicht zu, über die Verfassungswidrigkeit des Einkommensteuergesetzes zu urteilen.“

Der Beschwerdeführer brachte durch seinen steuerlichen Vertreter mit Datum vom 9.12.2015 einen Vorlageantrag ein, in welchem er auf die Beschwerdebegründung verwies und ergänzend vorbrachte:

„Wir möchten folgende Punkte nochmals betonen:

Über die verfassungswidrige Ungleichbehandlung eines Kleinbetriebes im Vergleich zum Großbetrieb wird in der Beschwerdevorentscheidung nicht abgesprochen.

Die Behörde unterscheidet in ihren Ausführungen nicht die gewöhnliche langfristige Vermietung von Wohnraum von der kurzfristigen Vermietung von Appartements.

Die mit der touristischen Verwertung verbundenen Aufwendungen können lt. Behörde ‚nicht nachvollzogen werden, da dies normale Tätigkeiten im Sinne einer Vermietung darstellen‘. Dass ein Mieterwechsel im Intervall von drei oder mehr Jahren nicht mit dem Aufwand eines Gästewechsels im Intervall von oft mehrmals in einer Woche vergleichbar ist, sagt die allgemeine Lebenserfahrung.

Die Behauptung der Behörde, dass bei Verwendung von Buchungsplattformen ‚der Vermieter aber sonst keinerlei Aufwand damit hat, da diese Leistungen von der Plattform durchgeführt werden‘, ist für uns nicht nachvollziehbar.“

Mit Datum vom 25.8.2020 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer mit Datum vom 8.9.2020 gleichfalls einen Vorlageantrag ein.

In der am 13.1.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ergänzend Folgendes vorgebracht:

Die Parteien stimmten darin überein, dass es sich um ein ausgestattetes Apartment handelte, sowie, dass die Fremdwährungsverluste nur dann abzugsfähig sind, wenn es sich bei den Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb handelt, nicht jedoch dann, wenn diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Die Fremdwährungsverluste stammen aus der Konvertierung eines Frankenkredites in Euro im Jahr 2012.

Der Beschwerdevertreter brachte vor, die Einkommensteuerrichtlinien stützten sich auf Judikate aus dem Jahr 1983 bzw 1986. Gesetzlich sei keine Größenunterscheidung vorgesehen. Die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit sei selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durchgeführt worden. Die unterschiedliche Behandlung resultiere allein aus der Größe. Um kleinere Betriebe anders zu behandeln gebe es andere Möglichkeiten, zB Pauschalierungen.

Diese Anknüpfung an die Größe sei verfassungsrechtlich bedenklich. § 1 Abs 2 GewO sehe eine nahezu identische Definition des Gewerbebetriebes vor. Nach der Rechtsprechung zu dieser Bestimmung sei eine Vermietung wie im Streitfall als Gewerbebetrieb zu beurteilen. Er verwies dazu auf die Erkenntnisse des VwGH vom 27.2.2019, Ra 2018/04/0144 sowie vom 3.3.2020, Ro 2019/04/0019. Das im Beschwerdefall vermietete Apartment sei ein typisches Airbnb-Apartment gewesen. Dieses sei vor einigen Jahren jedoch veräußert worden. An die unterschiedliche Behandlung als Vermietung und Verpachtung anstelle als Gewerbebetrieb knüpften sich umfangreiche steuerliche Folgen. So gebe es bei Vermietung und Verpachtung keine Teilwertabschreibungen, eine geringere AfA, einen engeren Werbungskostenbegriff gegenüber dem Betriebsausgabenbegriff, keinen Verlustvortrag, keinen Gewinnfreibetrag, Unterschiede bei der Sozialversicherungspflicht sowie auch aktuell bei den Corona-Maßnahmen. Es liege daher eine wesentliche Ungleichbehandlung vor.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass im Streitfall nicht § 1 Abs 2 GewO sondern § 23 EStG einschlägig sei. Es gebe bei der Zuordnung zu den Einkunftsarten keinen Ermessensspielraum für das Finanzamt. Die Größenanknüpfung erfolge deshalb, weil erst ab einer gewissen Größe der Umfang die Vermögensverwaltung übersteige. Er verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.12.1997, 95/13/0115, wonach aus dem ständigen Wechsel der Bestandnehmer noch nicht auf eine Verwaltungsarbeit geschlossen werden könne, die über jene hinausgehe, die auch sonst bei umfangreichem Hausbesitz vorliege. Es fehlten die für den Gewerbebetrieb typischen Nebenleistungen. Die Tourismusabgabe habe im Streitfall bei bloßer Apartmentvermietung gar nicht abgeführt werden müssen. Im Akt finde sich kein Hinweis darauf, dass die Tourismusabgabe tatsächlich abgeführt worden sei. Die polizeiliche An- und Abmeldung sei grundsätzlich eine Nebenleistung, sei aber bei der Vermietung von nur neun Fremdenbetten nach der Rechtsprechung nicht ausreichend, um eine Gewerblichkeit zu begründen. Die An- und Abmeldeverpflichtung gelte sowohl bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als auch bei solchen aus Gewerbebetrieb. In den Jahren 2005 und 2006 seien innerhalb von eineinhalb Jahren drei An- und drei Abmeldungen durchgeführt worden. Betreffend Werbung und Marketing sei auszuführen, dass bei einer Anbietetung über booking.com ein einmaliges Hineinstellen der Anzeige bei booking.com genüge. Damit sei die Tätigkeit der Werbung abgeschlossen.

Ob die Tourismusabgabe tatsächlich abgeführt wurde konnte der Beschwerdevertreter nicht beantworten.

Das Gericht hielt dem Beschwerdevertreter vor, dass im Jahr 2011 in der Einkommensteuererklärung angegeben worden sei:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an der Adresse 1010 Wien, A****straße 8;
im Jahr 2012: Einkünfte aus Gewerbebetrieb an der Adresse B****-Stadt, C****straße 15, und stellte die Frage, ob für das Finanzamt erkennbar gewesen sei, dass es sich nach wie vor um die nach wie vor unverändert fortgeführte Vermietungstätigkeit handelte

Der Beschwerdevertreter erklärt dazu, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 sei dem Finanzamt am selben Tag in einem Zug mit der elektronischen Übermittlung auch schriftlich

übermittelt worden.

Er gab dazu an, in der schriftlich übermittelten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2012 sei angeführt worden, dass es sich um eine Vermietung an der Adresse 1010 Wien, A****straße 8 handle. In der beigelegten „Einnahmen-Ausgabenrechnung Apartmentvermietung 2012“ sei die Adresse 1010 Wien, A****straße 8 ausgewiesen. In dieser Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seien auch die geltend gemachten Fremdwährungsverluste gesondert ausgewiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass aus dieser schriftlich übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht ersichtlich sei, dass die Vermietungstätigkeit unverändert fortgeführt worden sei und dass die Tätigkeit immer noch nicht den Umfang der Gewerblichkeit erreicht habe.

Der Finanzamtvertreter erklärt weiters, es sei aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht ersichtlich gewesen, dass es sich um die Wohnung TürNr 4 gehandelt habe, es sei nur angeführt A****straße 8.

Der Beschwerdevertreter wandte ein, dass der Beschwerdeführer nur eine Wohnung an der Adresse A****straße 8 vermietet habe. Weiters sei das Einheitswert-Aktenzeichen der Wohnung in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angeführt gewesen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, es wären dabei weitere Recherchen erforderlich gewesen.

Der Beschwerdevertreter erklärte, es handle sich dabei um interne Recherchen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass es sich beim Grundbuch um eine andere Behörde und bei der Einheitswertabfrage um eine andere Abteilung handle.

Erörtert wurde weiters, ob, wenn es sich bloß um ein einziges Apartment gehandelt hat, nicht unabhängig von der Frage, in welchem Umfang Nebenleistungen vom Beschwerdeführer erbracht wurden jedenfalls nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen konnten (bis fünf Wohnungen/bis zu zehn Betten).

Über Frage des Gerichtes erklärt der Vertreter des Finanzamtes, das Finanzamt sehe die neue Tatsache darin, dass Fremdwährungsverluste geltend gemacht worden seien im Zusammenhang mit einer Tätigkeit aus Gewerbebetrieb, welche jedoch tatsächlich keine gewerbliche Tätigkeit sondern eine Vermietungstätigkeit gewesen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, aus dieser Beilage (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) hätte man nicht erkennen können, ob es sich bei der Tätigkeit um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt oder um Vermietung und Verpachtung.

Der Beschwerdevertreter erklärte, dem Finanzamt seien die Einkommensteuerklärungen aus den Vorjahren vorgelegen, aus denen der Umfang der Vermietungstätigkeit und der erbrachten Leistungen erkennbar sei. Ebenso erkennbar sei, dass sich dieser Umfang gegenüber dem Vorjahr nicht wesentlich geändert gehabt habe.

Der Beschwerdevertreter ergänzte betreffend die Größe bzw Anzahl der Apartments: Es könne keinen Unterschied machen, wie viele Apartments vermietet werden. Es komme darauf an, ob der Einsatz des Kapitals bzw Vermögens oder die Tätigkeit überwiege. Diese Relation zwischen Kapitaleinsatz und Umfang der Tätigkeit, des Tätigwerdens, sei unabhängig von der Anzahl der

vermieteten Wohnungen. Die Tätigkeit pro Wohnung sei die gleiche bei einer Wohnung oder bei zehn Wohnungen. Ein kleiner Tischler bleibe auch, obwohl er klein sei, ein Gewerbebetrieb. Er verwies darauf, dass es nicht damit getan sei, bei booking.com das Angebot auf die Seite zu stellen. Vielmehr müsse man noch folgende weitere Leistungen erbringen: Fragen von Interessenten beantworten, Buchungen beantworten und Bestätigungs-E-Mails senden, den Zahlungseingang überprüfen, die Übergabe der Wohnung bei Bezug, die Rückgabe der Wohnung nach Ende der Vermietung, die Reinigung nach der Vermietung, Rechnungslegung, die Ergänzung von verschiedenen Reinigungsmitteln, das Waschen der Wäsche, Tauschen der Bettwäsche und Handtücher etc, die Ergänzung der Vollständigkeit von zB Gläsern, Klopapier, die Vornahme von laufenden kleinen Reparaturen. Das Angebot des Beschwerdeführers habe zusätzlich noch das Angebot von WLAN, TV und Heizung umfasst. Weiters seien bewegliche Gegenstände mitvermietet worden wie ein Fön etc.

Im Anschluss an die mündliche Verhandlung legte der Beschwerdeführer durch seinen Vertreter die Einkommensteuererklärung 2012 samt Jahresabschluss und Einnahmen-Ausgaben-Rechnung betreffend die Vermietung vor und führte ergänzend aus, die Beilage sei gleichzeitig mit der elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen am 29.1.2014 versandt worden. Aus dem zusätzlichen Begleitbrief gehe der Sachverhalt nochmals hervor. Dort heiße es: „**Das** Appartement wird ständig ...“. Daraus lasse sich schließen, dass es sich um **ein** Apartment handle.

Seines Erachtens könne man durchaus differenzieren

1. ob der Apartment-Anbieter die Serviceleistungen selbst mache (=gewerblich) oder einem professionellen Service-Provider (=vermögensverwaltend) überlasse und
2. ob sich das Apartment am persönlichen Wohnsitz befinde, sodass die Serviceleistungen mit weniger Aufwand (=vermögensverwaltend) betrieben werden könnten.

In dem genannten Begleitschreiben wird ausgeführt:

„[...] **Jahresabschluss 2012**

Sehr geehrte Damen und Herren,

In der Beilage übersenden wir Ihnen den Jahresabschluss 2012 samt Steuererklärungen.

*Die **Appartment-Vermietung** ist aufgrund betrieblicher Nebenleistungen richtigerweise **als gewerbliche Vermietung zu betrachten**. Das Appartment wird ständig im Internet angeboten, die Vermietung erfolgt kurzfristig und es werden hotelähnliche Zusatzleistungen angeboten.*

Die Tätigkeit wird daher ab dem Jahr 2012 richtigerweise unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärt. [...]“

Das Finanzamt erklärte in einer Stellungnahme zu diesem ergänzenden Vorbringen:

*„Das Begleitschreiben vom 27.1.2014 sowie der Jahresabschluss 2012 sind am **30.1.2014** am Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln, **Standort Korneuburg**, eingelangt. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem Eingangsstempel des Finanzamtes (Finanzamt-Eingangsstempel Nr.***2*

ist Herrn R**** M**** vom Standort Korneuburg, Abteilung Infocenter (IC 02), zugewiesen – ‚Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln **2100 Korneuburg**‘). Auf dem Begleitschreiben ist noch ein zweiter Eingangsstempel ersichtlich, der das Datum 3.2.2014 ausweist. Dieser Finanzamt-Eingangsstempel Nr.***1 ist der Einlaufstelle des Standorts Hollabrunn zugeordnet (‚Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln 2020 Hollabrunn‘). Zum Vergleich habe ich Ihnen die Beschwerde des Beschwerdeführers mitgeschickt, die ebenfalls den Eingangsstempel Nr.***1 enthält.

Der Grund für zwei Eingangsstempel ist einfach erklärt:

Der steuerliche Vertreter hat die Unterlagen an das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln, **Laaerstraße 13, 2100 Korneuburg** geschickt (siehe auch Adressierung des Begleitschreibens und auf der Anschrift der Steuererklärungen), obwohl der Abgabepflichtige im Betriebsveranlagungsteam (BV) 22 in **Hollabrunn** veranlagt ist. Der Standort Korneuburg hat in weiterer Folge die Unterlagen an den Standort Hollabrunn postalisch weitergeleitet, weshalb es hier zu einem zweiten Eingang des Schreibens und daher auch Stempel gekommen ist. Hier lag augenscheinlich ein organisatorisches Versehen des steuerlichen Vertreters vor, denn wie auf der später eingebrachten Beschwerde ersichtlich ist, wurde diese bereits an das Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln, **Babogasse 9, 2020 Hollabrunn** geschickt.

Demgegenüber wurde die Einkommensteuererklärung 2012 bereits am 29.1.2014 elektronisch eingebracht und der Einkommensteuerbescheid 2012 nach gruppenweiser Freigabe (somit ohne Überprüfung) mit Datum **30.1.2014** erlassen.

Insgesamt ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall der Jahresabschluss 2012 samt Begleitschreiben am 30.1.2014 beim Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln, Standort Korneuburg, im Infocenter einlangte und am selben Tag von einer Mitarbeiterin des BV-Teams 22 (Hollabrunn) eine gruppenweise Freigabe von Einkommensteuerbescheiden vorgenommen wurde. Das betraf auch den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30.1.2014 des Beschwerdeführers. Das BV-Team 22 konnte (frühestens) erst mit Einlagen des Schreibens in Hollabrunn am 3.2.2014 Kenntnis vom ‚offengelegten Sachverhalt‘ erlangen.

Diesbezüglich darf auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs verwiesen werden, wonach das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen ist (vgl. VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114; VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016).

Dass die abgabenfestsetzende Stelle (BV-Team 22) erst nach Erlassung des Erstbescheides Kenntnis vom gegenständlichen Sachverhalt erlangte, zeigt sich auch darin, dass in weiterer Folge eine Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer angeordnet wurde, um die Änderung der Einkunftsart und den Abzug von Fremdwährungsverlusten zu überprüfen. Andernfalls wäre der Bescheid nicht erlassen worden.

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln bezieht sich, sofern die Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren keine weiteren Ermittlungen getätigt hat, nur auf den Wissenstand der zur Durchführung des konkreten Verfahrens zuständig gewesenen Organisationseinheit der Abgabenbehörde, und zwar anhand der Abgabenerklärungen und

ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr. Der Kenntnisstand der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation ist unmaßgeblich (VwGH 19.03.2002, 97/14/0034, 16.09.2003, 98/14/0031).

In weiterer Folge erlaubt sich die Abgabenbehörde auch auf den Inhalt des Jahresabschlusses und des Begleitschreibens im Hinblick auf die Wiederaufnahme Stellung zu nehmen:

So kann – entgegen der Auffassung der steuerlichen Vertretung – vom Aufwand her nicht beurteilt werden, ob aufgrund der geltend gemachten Ausgaben nunmehr eine gewerbliche Tätigkeit oder eine vermögensverwaltende Tätigkeit vorliegt. Im Kalenderjahr 2012 haben sich – im Vergleich zum Vorjahr – nur die Kennzahlen (betrieblich statt privat) geändert und die Aufwendungen sind um eine Internetgebühr, Versicherungskosten, Bankspesen und Fremdwährungsverluste erweitert worden. So können Internetgebühren auch für die Erstellung einer Internetseite zur Veranschaulichung des Mietobjekts und Versicherungskosten für den Zeitraum der Leerstehung anfallen. Weggefallen sind in der Einnahmen-Ausgabenrechnung 2012 hingegen die Aufwandsposten Instandsetzungen, Steuerberatung und anteilige KFZ Kosten im Jahr 2012 (siehe dazu Überschussrechnung für das Jahr 2011). Die Einnahmen des Jahres 2012 sind im Vergleich zum Kalenderjahr 2011 sogar geringer geworden.

Weiters war das Finanzamt ohne weiteren Erhebungen (und darauf kommt es bei der Prüfung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme nach der Rechtsprechung des VwGH entscheidend an – siehe VwGH 23.11.2011, 2008/13/0090) nicht in der Lage, endgültig zu beurteilen, ob es sich bei den geltend gemachten Fremdwährungsverlusten um abzugsfähige ‚Konvertierungsverluste‘ handle oder nicht. In diesem Zusammenhang darf auf die mündliche Verhandlung vom 13.1.2021 verwiesen werden, in der Sie dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers die Frage gestellt haben, ob es sich bei den Fremdwährungsverlusten um Konvertierungsverluste handle und der steuerliche Vertreter dies bejaht habe. Ebenfalls konnte seitens des Finanzamtes ‚vom Schreibtisch aus‘ nicht beurteilt werden, ob hier eine Konvertierung in Euro oder eine zum Euro wechselkursstabile Währung stattgefunden habe oder nicht. In diesem Zusammenhang haben Sie im Zuge der mündlichen Gerichtsverhandlung dem steuerlichen Vertreter auch die Frage gestellt, von welcher Ausgangswährung in welche Währung konvertiert wurde (vgl Protokoll). Auch die im Schreiben vom 27.1.2014 angebotenen ‚hotelähnlichen Zusatzleistungen‘, die sich schlussendlich als eine nicht über die Vermögensnutzung hinausgehende gewerbliche Tätigkeit dargestellt habe, konnte vom Finanzamt erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt werden.

Nach VwGH vom 30. 3. 2006, 2006/15/0016f, ÖStZB 2006/470, S 568, kann von einer Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes erst dann gesprochen werden, wenn dem Finanzamt eine Richtigstellung der Besteuerungsgrundlagen aufgrund des offengelegten Sachverhaltes schon im abgeschlossenen Verfahren ohne weitere Sachverhaltsergänzungen möglich gewesen wäre. Dies ist gegenständlich eindeutig zu verneinen.

Hinsichtlich des Verweises des steuerlichen Vertreters auf zwei VwGH-Entscheidungen (VwGH 27.2.2019, Ra 2018/04/0144 und VwGH 3.3.2020, Ra 2019/04/0019) im Rahmen der mündlichen Verhandlung, darf seitens der Abgabenbehörde nunmehr auf die höchstgerichtliche

Rechtsprechung des VwGH verwiesen werden, wonach die Beurteilung, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, ausschließlich nach steuerlichen und nicht nach gewerberechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen ist (VwGH 10.11.1987, 87/14/0165; VwGH 15.12.1992, 92/14/0189).

Zuletzt darf die Abgabenbehörde noch darauf hinweisen, dass der steuerliche Vertreter in seinem E-Mail vom 13.1.2021 an das Bundesfinanzgericht ausführt, dass eine Appartementvermietung am persönlichen Wohnsitz, bei der die Serviceleistungen mit weniger Aufwand betrieben werden können, als vermögensverwaltend einzustufen sei, während er im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgetragen habe (siehe Protokoll), dass jede Appartementvermietung als gewerbliche Tätigkeit einzustufen sei.“

Der Beschwerdeführer brachte zur Stellungnahme des Finanzamtes durch seinen steuerlichen Vertreter folgende Gegenäußerung ein:

„Das Finanzamt bringt vor, dass wir den Jahresabschluss 2012 an den ‚falschen Standort‘ versendet haben und das die Veranlagung des Einkommensteuerbescheids 2012 nach gruppenweiser Freigabe (somit ohne Überprüfung) am 30.1.2014 erfolgt ist. Wir möchten festhalten, dass die Einkommensteuererklärung 2012 am 29.1.2014 elektronisch eingebracht und noch am selben Tag das Begleitschreiben inkl. Jahresabschluss 2012 mit Einschreiben auf der Post abgegeben worden ist. Der Brief samt Beilagen war an das richtig zuständige Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln adressiert. Aus unerklärlichen Gründen – wahrscheinlich aufgrund einer EDV-Überschneidung – wurde der Brief zum Standort Korneuburg versendet. Hier möchten wir festhalten: Hat ein Finanzamt mehrere Sitze, so ist es für die Einreichung von Eingaben rechtlich bedeutungslos, welche der Adressen der Einschreiter verwendet (BMF, SWK 2005, S 650; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 50, 206; Ritz, BAO⁵ § 50 Tz 7). Eine aus Gründen der innerbehördlichen Organisation erfolgende Weiterleitung an den ‚richtigen‘ Sitz erfolgt somit jedenfalls fristenwährend. Das Begleitschreiben sowie der Jahresabschluss 2012 sind am 30.1.2014 am Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln eingelangt und waren somit im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides bekannt.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender **Sachverhalt** steht fest:

Der Beschwerdeführer war Eigentümer einer im Jahr 2005 erworbenen Eigentumswohnung in 1010 Wien, A****straße 8 im Ausmaß von 52 m². Nach geringfügigen Umbauarbeiten und Investitionen vermietete er die Wohnung noch im selben Jahr.

Zu Beginn der Vermietungstätigkeit wurde die Wohnung auf drei Jahre vermietet. Die Vermietung entwickelte sich anders als ursprünglich prognostiziert.

Im Jahr 2008 wurden in der Wohnung neuerlich Instandsetzungsarbeiten durchgeführt. Seitdem wurde die Wohnung mit zwei bis vier Betten tageweise an Touristen und sonstige kurzfristige Mieter vermietet. Die Wohnung wurde über Onlineplattformen (booking.com und netland.at) angeboten.

Weitere Wohnungen vermietete der Beschwerdeführer nicht.

Seit Beginn der Vermietung bis zum Jahr 2011 erklärte der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 sowie in den Steuererklärungen für die Folgejahre erklärte der Beschwerdeführer die Vermietungseinkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Als Betriebsstandort der gewerblichen Tätigkeit gab er dabei die Adresse 2*** B****-Stadt, C***straße 15 an (Beilage E 1a).

Art und Umfang der Vermietung waren vom Jahr 2008 bis zum Jahr 2012 und darüber hinaus unverändert.

Der Beschwerdeführer stellte den Mietern weder Verpflegung zur Verfügung (auch nicht in Form eines Frühstücks) noch wurden die Wohnung oder Teile davon täglich gereinigt.

Die Wohnung wurde durch den Beschwerdeführer jeweils nach Ende einer Vermietung einer Reinigung unterzogen.

Der Beschwerdeführer stellte Handtücher, Bettwäsche, Besteck, Koch- und Tischgeschirr, Zimmerdekoration und Elektrogeräte mit Wartung zur Verfügung, ebenso Internet mit W-LAN, TV mit Kabelsendern und eine Tourismusinformationsmappe.

Ebenso stellte der Beschwerdeführer Wasser, Abwasser, Strom, Heizung und Versicherung zur Verfügung, diese waren mit der Pauschalmiete abgegolten.

Der Beschwerdeführer übernahm die polizeiliche An- und Abmeldung der Mieter und führte die Tourismusabgabe ab.

Aus der Konvertierung eines zur Finanzierung der Anschaffung der Wohnung aufgenommenen Fremdwährungskredites (Schweizer Franken in Euro) entstanden dem Beschwerdeführer im Jahr 2012 Fremdwährungsverluste von € 47.711,36.

Der Beschwerdeführer (sein steuerlicher Vertreter) übermittelte dem Finanzamt die Einkommensteuererklärung samt Beilage E 1a (betreffend die Vermietung) am 29.1.2014 elektronisch.

Gleichfalls am 29.1.2014 sendete der Beschwerdeführer (sein steuerlicher Vertreter) dem Finanzamt den Jahresabschluss betreffend seine Tätigkeit als Zahnarzt, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung betreffend die Vermietung der Wohnung, die Einkommensteuererklärung samt Beilagen E 1a betreffend die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (iZm der Vermietung) und betreffend die selbständige zahnärztliche Tätigkeit sowie weitere Unterlagen mit der Post. Angeschlossen war diesen Unterlagen das im Anschluss an die mündliche Verhandlung vorgelegte Begleitschreiben mit dem oben wiedergegebenen Inhalt.

Die schriftlich übermittelten Unterlagen langten am 30.1.2014 am Standort Korneuburg im Infocenter des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln ein. Die Unterlagen wurden mit der Post weitergeleitet und langten am 3.2.2014 am Standort Hollabrunn im Infocenter des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln ein.

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung betreffend die Vermietung der Wohnung ist die Adresse 1010 Wien, A****straße 8 angeführt, ebenso „Fremdwährungsverluste 47.711,36“.

In der schriftlich und elektronisch übermittelten Beilage E 1a betreffend die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (iZm der Vermietung) sind die Fremdwährungsverluste nicht gesondert ausgewiesen, diese sind Teil der „[ü]brige[n] und/oder pauschale[n] Aufwendungen/Betriebsausgaben [...]“ (Kennzahl 9230) von € 53.518,64. Als Anschrift ist die Adresse 2*** B****-Stadt, C***straße 15 angeführt.

In den elektronisch übermittelten Unterlagen (Einkommensteuererklärung samt Beilagen) findet sich kein Hinweis, dass die erklärte gewerbliche Tätigkeit die Vermietung der Wohnung in 1010 Wien, A****straße 8 betrifft.

Dies ergibt sich vielmehr lediglich aus dem schriftlich (mit der Post) übermittelten Begleitschreiben sowie aus der schriftlich übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 30.1.2014 den durch die Wiederaufnahme beseitigten Einkommensteuerbescheid 2012. Dieser Einkommensteuerbescheid wurde am 31.1.2014 in den Morgenstunden elektronisch in die Databox des Beschwerdeführers zugestellt.

Die Veranlagung erfolgte durch eine Mitarbeiterin des Betriebsveranlagungsteams (BV) 02 am Standort Hollabrunn. Der Einkommensteuerbescheid 2012 wurde nach gruppenweiser Freigabe (ohne Überprüfung) erlassen.

Das Betriebsveranlagungsteam (BV) 02 war zur Gänze am Standort Hollabrunn tätig.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellungen über den Zeitpunkt der Zustellung des Einkommensteuerbescheides vom 30.1.2014 gründen sich auf die Angaben in der elektronischen Signatur des Bescheides (2014-01-31T03:54:31+01:00).

Die Feststellungen betreffend die Abgabenerklärung und deren Beilagen (Inhalt, Zeitpunkt und Ort des Einlangens) gründen sich auf die Angaben der Parteien in der mündlichen Verhandlung und die im Anschluss an die mündliche Verhandlung übermittelten Schreiben und Unterlagen (insb die Kopie des Begleitschreibens samt Eingangsstempel).

Im Übrigen sind die Feststellungen unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 1 EStG Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 5 EStG gehören, gemäß § 28 Abs 1 Z 1 EStG ua Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind somit gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb subsidiär.

Vermietung und Verpachtung wird in der Regel dann zum Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist und der Vermieter an den Mieter besondere zusätzliche Leistungen erbringt. Zu diesen Zusatzleistungen gehört zB die Frühstücksverpflegung, die Wartung der Zimmer (Reinigung, Aufräumen), die Mitvermietung der Einrichtung oder von Geschirr und Besteck. Entscheidend ist der Gesamtumfang der Nebenleistungen (Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 28 Rz 4).

Selbst die Verpflegung der Gäste und tägliche Wartung der Zimmer begründet jedoch keinen (steuerlichen) Gewerbebetrieb, wenn solche Tätigkeiten wegen der geringen Zahl von Fremdenzimmern nur in bescheidenem Ausmaß anfallen. Entscheidend ist, ob die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, welches

mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0024 mwN).

Die kurzfristige Vermietung einer größeren Anzahl eingerichteter Ferienwohnungen ist als gewerblich einzustufen.

Die kurzfristige – nicht länger als eine Saison – erfolgte Vermietung von Ferienwohnungen auch ohne Verpflegung und tägliche Wartung der Räume deutet auf eine gewerbliche Vermietung hin, weil eine solche kurzfristige Vermietung mehrerer eingerichteter Ferienwohnungen idR eine Verwaltungsarbeit erfordert, die das bei bloßer Vermietung übliche Ausmaß deutlich übersteigt (*Fellner in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar § 23 EStG Rz 104 mwN).

Als Vermögensverwaltung wurde von der Rechtsprechung ua eine Frühstückspension mit vier Fremdenzimmern und darin acht Betten, auch bei einer GewerbeKonzession sowie ebenso eine Frühstückspension mit fünf Fremdenzimmern und darin neun Betten, auch wenn in geringem Umfang neben dem Frühstück kalte Speisen verabreicht, Kabel-TV-Geräte in den Zimmern bereitgestellt, die Zimmer täglich gereinigt sowie Telefonate und Post für die Gäste entgegengenommen werden, angesehen (*Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 23 Anm 62 mwN).

Ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen ist ausschließlich nach steuerlichen und nicht nach gewerberechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen (VwGH 15.12.1992, 92/14/0189).

Der Beschwerdeführer hat nur eine einzige Wohnung (mit zwei bis vier Betten) vermietet. Für die Einordnung dieser Tätigkeit als Gewerbebetrieb oder als Vermietung und Verpachtung kommt es nicht auf das Vorhandensein bzw den Umfang der vom Beschwerdeführer erbrachten Nebenleistungen an. Vielmehr handelt es sich bei der Vermietung von bloß einer einzigen Wohnung jedenfalls um Vermietung und Verpachtung, da mit der Vermietung einer einzigen Wohnung nicht ein Verwaltungsaufwand verbunden ist, der in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, welches mit der Vermögensverwaltung üblicherweise verbunden ist.

Hinzu kommt, dass im konkreten Beschwerdefall der Umfang der vom Beschwerdeführer erbrachten Nebenleistungen äußerst gering war, da weder Verpflegung noch Wartung oder Reinigung der Zimmer während der aufrechten Vermietung umfasst waren. Der Verwaltungsaufwand des Beschwerdeführers erreichte daher jedenfalls nicht jenes Ausmaß, welches eine Vermietung zum Gewerbebetrieb macht.

Es handelte sich daher bei der Vermietung der Wohnung um Vermietung und Verpachtung und nicht um einen Gewerbebetrieb.

Ergänzend wird zur weiteren Begründung auf die ausführliche Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 8.11.2015 verwiesen.

Fremdwährungsverluste:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies gesetzlich ausdrücklich zugelassen ist.

Zu den zulässigen Werbungskosten zählen gemäß § 16 Abs 1 Z 1 EStG Schuldzinsen.

Schuldzinsen für Anschaffung, Herstellung oder laufenden Aufwand des Mietobjektes sind Werbungskosten.

Kursverluste, die aus Fremdwährungskrediten resultieren, stellen keine Werbungskosten dar; diese stehen nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften und sind nicht als Werbungskosten bei Ermittlung der Einkünfte aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig (Jakom/*Laudacher* EStG, 2019, § 28 Rz 66 Stichwort Schuldzinsen (mWN)).

Hingegen sind bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG Kursverluste aus einem Fremdwährungsdarlehen als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn dieser Verlust realisiert wurde (Jakom/*Marschner* EStG, 2019, § 4 Rz 115).

Diese Rechtslage ist auch im Beschwerdefall unstrittig.

Da es sich bei der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers nicht um einen Gewerbebetrieb, sondern um Vermietung und Verpachtung handelte, sind die im Jahr 2012 angefallenen Fremdwährungsverluste aus der Konvertierung eines Schweizer-Franken-Darlehens in Euro nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Wiederaufnahme:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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 anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die in Tz 1 und Tz 2 des Prüfungsberichtes getroffenen Feststellungen gestützt. Bei diesen Feststellungen handelt es sich im Wesentlichen darum, dass der Beschwerdeführer die Wohnung seit dem Jahr 2008 tageweise an Touristen und Geschäftsleute vermietet und über Onlineplattformen angeboten

hat, sich bei der Vermietung im Jahr 2012 gegenüber den Vorjahren keine Veränderung ergeben hatte sowie, dass im Zuge der Gewinnermittlung Fremdwährungsverluste von rund € 47.700 in Abzug gebracht worden waren. Im Übrigen handelt es sich bei den Ausführungen in Tz 1 und 2 des Berichtes um Rechtsausführungen und nicht um Tatsachenfeststellungen.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Solche Tatsachen sind zum Beispiel getätigte Ausgaben (die Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind). Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind hingegen etwa neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden. Maßgebend ist, 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 gelangen hätte können (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 21ff mwN).

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist der Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (*Ritz*, BAO⁶, § 303 Rz 31 mwN).

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Nur dieser solcherart festgelegte Tatsachenkomplex bildet die „Sache“, dh den Gegenstand des Wiederaufnahmeverfahrens. Ein Austausch von Wiederaufnahmsgründen im Beschwerdeverfahren (also eine Bestätigung der Wiederaufnahme aus anderen Gründen) ist unzulässig. Dh: Nach einer gescheiterten Wiederaufnahme kann eine auf andere Gründe gestützte Wiederaufnahme nur neuerlich erstmals erstinstanzlich initiiert werden, so ihr nicht bereits der Ablauf der Verjährungsfrist entgegensteht.

Der Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung ist zulässig.

Im Rahmen des vom Finanzamt festgelegten Tatsachenkomplexes ist es Aufgabe des Verwaltungsgerichts, bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme zu prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen tatsächlich wiederaufgenommen werden durfte. Dafür sind gegebenenfalls auch ergänzende Ermittlungen anzustellen und nähere Feststellungen zu treffen (etwa zur Frage des vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmestatbestands und seines tatsächlichen

Neuhervorkommens). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt dabei kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen dar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 303 Anm 10 mwN).

Die Vermietung bloß einer einzelnen Eigentumswohnung durch den Beschwerdeführer vermochte, unabhängig davon, ob der Beschwerdeführer Zusatzleistungen wie die Verpflegung der Gäste und die tägliche Wartung der Zimmer erbrachte oder nicht, jedenfalls keinen Gewerbebetrieb zu begründen.

Die näheren Umstände der Vermietung (allfälliges Frühstück, Aufräumen usw.) können somit keine andere Einkunftsart begründen, es handelt sich dabei jedenfalls um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Qualifikation unter eine bestimmte Einkunftsart ist bei Einkommensteuerbescheiden kein Teil des Spruches, sondern gehört lediglich zur Bescheidbegründung (vgl. die bei *Ritz*, BAO⁶, § 293a Tz 2 wiedergegebenen Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend § 293a BAO).

Die geänderte Einkunftsart für sich alleine vermag daher für sich genommen keinen Wiederaufnahmsgrund zu bilden, weil sie zu keinem im Spruch anderslautenden Bescheid führen kann, da die Einkunftsart nicht Spruchbestandteil ist.

Hingegen ist der Umstand, dass in den geltend gemachten Aufwendungen (den Betriebsausgaben) Fremdwährungsverluste enthalten waren in Verbindung mit dem Umstand, dass den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb nach wie vor dieselbe Vermietung der Wohnung in 1010 Wien, A****straße 8 zu Grunde lag (und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlagen), geeignet, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen, da derartige Aufwendungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht abzugsfähig sind.

Der Beschwerdeführer wendet ein, die Tatsache, dass den geltend gemachten Einkünften aus Gewerbebetrieb die (unveränderte) Vermietung der Wohnung an der Adresse 1010 Wien, A****straße 8 zugrunde lag sowie die Tatsache, dass in den erklärten Betriebsausgaben Fremdwährungsverluste von € 47.711,36 enthalten waren, seien dem Finanzamt offengelegt worden und daher bei Erlassung des durch die Wiederaufnahme beseitigten Bescheides vom 30.1.2014 bekannt gewesen. Denn diese Tatsachen seien aus den schriftlich übermittelten Unterlagen (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Begleitschreiben) erkennbar gewesen, welche am 30.1.2014 beim Finanzamt eingelangt seien. Habe ein Finanzamt mehrere Sitze, so sei es für die Einreichung von Eingaben rechtlich bedeutungslos, welche der Adressen der Einschreiter verwendet. Eine aus Gründen der innerbehördlichen Organisation erfolgende Weiterleitung an den „richtigen“ Sitz erfolge somit jedenfalls fristwährend. Das Begleitschreiben sowie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 seien am 30.1.2014 am

Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln eingelangt und seien somit im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides bekannt gewesen.

Dieses Vorbringen vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im 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 gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren oder im Abgabenverfahren eines anderen Steuerpflichtigen von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (zB VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0102 mwN; vgl dazu auch *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 303 Anm 16 mit weiteren Ausführungen).

Für die Frage der Zulässigkeit einer Wiederaufnahme ist es daher nicht ausreichend, dass die Informationen beim Finanzamt an sich eingelangt sind und dieses somit (durch Kenntnis einer einzelnen Stelle, etwa des Infocenters) von den relevanten Umständen Kenntnis hat.

Die abgabenfestsetzende Stelle war im Streitfall das Betriebsveranlagungsteam (BV) 02 am Standort Hollabrunn, wobei das gesamte Betriebsveranlagungsteam (BV) 02 an diesem Standort tätig war.

Bei dieser Stelle langte die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Begleitschreiben frühestens am 3.2.2014 und somit mehrere Tage nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 30.1.2014 ein, da die schriftlich übermittelten Unterlagen bis zum 3.2.2014 nicht über das Infocenter (in Tulln bzw Hollabrunn) hinausgelangt waren. Dem Betriebsveranlagungsteam (BV) 02 standen folglich diese Unterlagen bei der Veranlagung nicht zur Verfügung.

Nach dem Wissensstand des Betriebsveranlagungsteams (BV) 02 waren somit am 30.1.2014 die sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und dem Begleitschreiben ergebenden Tatsachen nicht bekannt.

Der Beschwerdeführer hatte im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung in 1010 Wien, A****straße 8 bis zum Jahr 2011 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Im Jahr 2012 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Betriebsstandort 2*** B****-Stadt, C***straße 15. Aus den elektronisch übermittelten

Unterlagen einschließlich der Beilage E 1a (Beilage zur Einkommensteuererklärung E 1 für Einzelunternehmerinnen/Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2012) ergab sich dabei kein Hinweis darauf, dass es sich dabei um Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung in 1010 Wien, A****straße 8 handelte.

Für die abgabenfestsetzende Stelle (Betriebsveranlagungsteam (BV) 02) war daher im Zeitpunkt der Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 30.1.2014 nicht erkennbar, dass der Beschwerdeführer seine Vermietungstätigkeit an der Adresse 1010 Wien, A****straße 8 fortgesetzt hatte. Dies war erst aus den schriftlich übermittelten Unterlagen (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Begleitschreiben) ersichtlich.

Für die abgabenfestsetzende Stelle war damit bei der Veranlagung nach der Aktenlage nicht erkennbar, dass es sich bei den als Einkünfte aus Gewerbebetrieb geltend gemachten Einkünften tatsächlich um Einkünfte aus der – gegenüber den Vorjahren unverändert fortgeführten – Vermietung der Wohnung in 1010 Wien, A****straße 8 handelte.

Ebenso war für das Betriebsveranlagungsteam (BV) 02 im Zuge der Veranlagung nicht erkennbar, dass in der die Wohnung betreffenden Einkünfteermittlung (Gewinnermittlung) Fremdwährungsverluste von € 47.11,36 als Aufwendungen (Betriebsausgaben) enthalten waren. Denn in der elektronisch übermittelten Beilage E 1a waren insoweit lediglich übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben von € 53.518,64 angeführt worden. Erst aus der schriftlich übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung waren diese Fremdwährungsverluste erkennbar.

Da der abgabenfestsetzenden Stelle des Finanzamtes (Betriebsveranlagungsteam (BV) 02) allerdings bei Erlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides vom 30.1.2014 weder der Umstand, dass die geltend gemachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der unveränderten Vermietung der Wohnung 1010 Wien, A****straße 8 resultierten, noch der Umstand, dass in den geltend gemachten Aufwendungen Fremdwährungsverluste enthalten waren, bekannt war – diese Umstände wurden erst nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides im Zuge des Einlangens der schriftlich übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2012 samt Begleitschreiben bzw im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt – handelt es sich bei diesem Tatsachenkomplex um eine neue Tatsache.

Dass der Beschwerdeführer tatsächlich keine „hotelähnliche[n] Zusatzleistungen“, wie im Begleitschreiben angegeben, angeboten, sondern die Vermietung unverändert ohne wesentliche Nebenleistungen fortgesetzt hatte, ergab sich schließlich erst im Zug der abgabenbehördlichen Prüfung.

Da somit Tatsachen nach Abschluss des Verfahrens neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte, liegen die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Die steuerlichen Auswirkungen sind im Beschwerdefall nicht bloß geringfügig. Bei Übung des Ermessens ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Beschwerdefalles daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) zu geben.

Die Wiederaufnahme erfolgte daher durch das Finanzamt zu Recht.

Verfassungswidrigkeit:

Der Beschwerdeführer macht als verfassungswidrige Ungleichbehandlung geltend, dass Finanzierungsaufwendungen bei außerbetrieblichen Einkünften – anders als bei betrieblichen Einkünften – nicht berücksichtigt werden könnten. Die Vermietung eines einzelnen Appartements unterscheide sich nicht von der Vermietung mehrerer Appartements. Bezogen auf das einzelne Appartement sei der Leistungsumfang nicht anders, für den Gast sei kein Unterschied erkennbar.

Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen. Nicht die Größe des Betriebes führt zu der vom Beschwerdeführer beschriebenen unterschiedlichen steuerlichen Berücksichtigung von Fremdwährungsverlusten, diese sind bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb bei jeder Betriebsgröße abzugsfähig. Der Unterschied ergibt sich vielmehr daraus, dass bei den außerbetrieblichen Einkünften wie etwa aus Vermietung und Verpachtung eine Überschussermittlung erfolgt, wobei bei diesen Einkunftsarten Wertänderungen der Einkunftsquelle und der zur Einkunftserzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter nur insofern erfasst werden, als dies gesetzlich vorgesehen ist (Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 16 Rz 3). Der Umfang der Tätigkeit spielt lediglich bei der Zuordnung zur Einkunftsart Gewerbebetrieb bzw. Vermietung und Verpachtung eine Rolle.

Da somit die vom Beschwerdeführer angeführten Größenkriterien und Leistungsfähigkeitsunterschiede keine Rolle spielen, vermag das Gericht die vom Beschwerdeführer behauptete Verfassungswidrigkeit nicht zu erkennen.

Reihenfolge der Entscheidungen im Rechtsmittelverfahren:

Das Finanzamt hat zunächst über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid und erst später über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid mit Beschwerdeverentscheidung entschieden.

Bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid widerspricht es dem Gesetz, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Gleiches gilt auch für Beschwerdeverentscheidungen des Finanzamts. Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wird

die Wirksamkeit der Beschwerdeentscheidung nicht berührt, obwohl die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt gilt (§ 264 Abs 3 BAO). Mit dem Ergehen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtes verlieren aber Beschwerdeentscheidungen ihre Wirksamkeit und scheiden aus dem Rechtsbestand aus. Prüfungsgegenstand vor dem Verwaltungsgerichtshof ist die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes. Bei gleichzeitiger Entscheidung des Verwaltungsgerichtes über Wiederaufnahme und Einkommensteuer bewirkt es keine Rechtswidrigkeit des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtes, wenn das Finanzamt hingegen zunächst betreffend Sachbescheid und erst in der Folge betreffend Wiederaufnahme mittels Beschwerdeentscheidung entschieden hat (VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091 mwN).

Die Beschwerde erweist sich damit insgesamt als unbegründet.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Das Gericht ist bezüglich der Abgrenzung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung sowie bezüglich der Nichtabzugsfähigkeit von Fremdwährungsverlusten im außerbetrieblichen Bereich der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Das gleiche gilt für die Beurteilung der Wiederaufnahme. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Die Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. Mai 2021