

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die ***Vertr***, ***Vertr-Adr***, über die Beschwerde vom ***D9*** gegen den Bescheid des ***FA*** vom ***D8*** über den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer für die Jahre ***J4***, ***J1***, ***J2*** und ***J5***, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben ihres Vertreters vom ***D4*** die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) betreffend die Einkommensteuerbescheide ***J4***, ***J1***, ***J2*** und ***J5***. Begründend brachte die Vertretung vor, es sei im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen ***J3*** bekannt geworden, dass die Beschwerdeführerin und ihr Bruder im vermieteten Gebäude an der Adresse ***Adr2*** über eine eigene Wohnung im Ausmaß von ***Z2***m² verfügten. Aufgrund dieser Wohnung seien diese als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln.

Das Finanzamt führte am ***D6*** und am ***D7*** Lokalaugenscheine an der Adresse ***Adr2*** durch.

Mit Bescheid vom ***D8*** wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren ab. Zur Begründung führte es an, die Beschwerdeführerin sei laut dem Zentralen Melderegister in Österreich nicht gemeldet, es gebe laut Auskunft des Bauamtes ***St1*** für

das Dachgeschoss keine Benützungsbewilligung und es gebe auch keinerlei Hinweise dafür, dass die Wohnung von der Beschwerdeführerin genutzt werde. Es könne auch nicht verifiziert werden, ob die als Wohnung bezeichneten Räumlichkeiten ein den Bedürfnissen der Beschwerdeführerin angemessenes Wohnen regelmäßig zuließen. Es wurde schließlich auf die Feststellungen beim Lokalaugenschein vom ***D7*** verwiesen, die zuvor auszugsweise wiedergegeben worden waren.

Die Beschwerdeführerin erhob dagegen fristgerecht die Beschwerde vom ***D9***. In der Begründung gab die Vertretung erneut an, dass die Beschwerdeführerin und ihr Bruder im ansonsten vermieteten Gebäude ***Adr3*** in ***St1*** über eine Wohnung (***Z2***m²) verfügten. Entscheidend für das Vorliegen einer Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO und die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht sei die Schlüsselgewalt über die Wohnung, die jederzeitige tatsächliche Nutzungsmöglichkeit einer Wohnung.

Das Finanzamt legte am ***D10*** dem Verwaltungsgericht die Beschwerde vor. Mit Beschwerdeentscheidung vom ***D20*** wies es die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung führte es an, dass durch die Beschwerde Hinweise auf die tatsächliche Nutzung der Wohnung nicht geliefert würden.

Mit Schreiben vom ***D21*** stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Am ***D22*** legte das Finanzamt die Beschwerdeentscheidung und den Vorlageantrag dem Verwaltungsgericht vor. Im Vorlagebericht teilte es mit, dass laut den Aussagen des Bruders der Beschwerdeführerin die Wohnung nur sporadisch genutzt werde und es laut Steuerberater keinerlei Aufzeichnungen gebe, wie oft eine Nutzung erfolgte.

Mit Beschluss vom ***D11*** gab das Verwaltungsgericht der Beschwerdeführerin Gelegenheit, zu Ausführungen betreffend die Mietverhältnisse, die steuerliche Behandlung der Sanierungskosten und den Ausstattungszustand zu Beginn der Sanierung des als Wohnsitz ins Treffen geführten Gebäudeteiles Stellung zu nehmen. Zudem wurde die Aussage des beim Lokalaugenschein der Behörde vom ***D6*** befragten ***P1***n wiedergegeben und mitgeteilt, dass diese Aussage im Einklang mit jener des Bruders der Beschwerdeführerin anlässlich des Lokalaugenscheins der Abgabenbehörde am ***D7*** stehe, wonach dieser seit 5 Jahren sporadisch in der Wohnung wohne.

Die Beschwerdeführerin antwortete mit Schreiben vom ***D12***. Sie gab durch ihre Vertretung an, die Dachgeschosswohnung sei bereits vor der Vermietung im Jahr ***J3*** bewohnt worden. Die Wohnung sei regelmäßig, wenn auch in geringem Umfang, benutzt worden und habe zweifelsfrei in der uneingeschränkten Verfügungsgewalt der Beschwerdeführerin und ihres Bruders gelegen.

Mit einem weiteren Beschluss vom ***D11*** erging der Auftrag des Verwaltungsgerichtes an die Abgabenbehörde, bei den Unternehmen, welche die Sanierung der Wohnung in den Jahren ***J1*** und ***J2*** durchgeführt hatten, zu erheben, in welchem Zustand sich die Räumlichkeiten zum Zeitpunkt des Sanierungsauftrages befunden hatten.

Das Finanzamt antwortete mit Schreiben vom ***D13***. Demnach seien im rechts des Einganges gelegenen Teil des Dachgeschosses eine bewohnbare Kleinwohnung oder ein ausgebauter Raum mit einer Fläche von ***Z5***m² und im links des Einganges gelegenen Teil des Dachgeschosses bis zum Einbau der Trennwände im ***M1*** kein Wohnraum vorhanden gewesen. Es sei die Stromzuleitung erneuert worden, um eine Bewohnung zu ermöglichen. Zum Zeitpunkt der Elektroinstallationen sei das Dachgeschoss nicht mehr in einem Rohzustand, sondern schon zu Wohnzwecken verwendbare Räume vorhanden gewesen.

Mit Beschluss vom ***D14*** gab das Verwaltungsgericht der Beschwerdeführerin die Gelegenheit, zu den weiteren Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes Stellung zu nehmen.

Die Beschwerdeführerin antwortete mit Schreiben ihrer Vertretung vom ***D15***. Demnach seien zwei ursprünglich als Abstellraum genutzte Teile des Dachgeschosses mit einer Größe von ***Z3***m² (Nr. 1) und ***Z4***m² (Nr. 2) als rund 30m² große Einheit im Jahr ***J3*** und seit ***M2*** vermietet gewesen. Ebendiese Einheit hätte der Beschwerdeführerin und ihrem Bruder von ***M3*** bis ***M2*** für die Eigennutzung als Wohnung zur Verfügung gestanden. Aufgrund der Qualitätsausstattung habe es sich um eine Wohnung gehandelt, die zur Deckung der Grundbedürfnisse eines Menschen geeignet war. Die acht vermieteten Wohnungen hätten für die Mieter, die sich finanziell in einer sehr angespannten Lebenssituation befanden, einen leistbaren Wohnraum dargestellt. Die Betreuung der Liegenschaft (steuerlich, rechtlich, organisatorisch) habe ein Vorortsein an einer gewissen Anzahl von Tagen im Jahr notwendig gemacht. Hinsichtlich der Nutzung der streitgegenständlichen Einheit bis zur Sanierung habe ein Missverständnis vorgelegen. Für die Jahre ***J4*** bis einschließlich ***J5*** werde der Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht zurückgenommen.

Mit einem weiteren Schreiben vom ***D27*** teilte das Verwaltungsgericht der Beschwerdeführerin mit, dass das Bundesfinanzgericht aufgrund ihrer Beschwerde prüft, ob das Verfahren aus dem im Antrag vom ***D4*** vorgebrachten Grund wiederaufzunehmen gewesen wäre. Es ersuchte, die nachstehende Frage innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten:

„Dem Wiederaufnahmeantrag ist als Wiederaufnahmegrund zu entnehmen, es sei im Zuge der Erstellung der Steuererklärungen ***J3*** bekannt geworden, dass Sie im vermieteten Gebäude in ***Adr1*** über eine eigene Wohnung verfügen. Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 lit. b Bundesabgabenordnung (BAO) auf Antrag einer Partei 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. Das Neuhervorkommen von Tatsachen nach dieser Bestimmung ist aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen (Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0058). Umstände, die der Partei im Sinne des § 78 BAO im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits bekannt waren, bilden keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund für eine Wiederaufnahme auf Antrag der Partei. Der Wissensstand eines bevollmächtigten Vertreters ist dabei nicht ausschlaggebend. Sie werden daher um Mitteilung ersucht, ob Ihnen der im Wiederaufnahmeantrag vorgebrachte Umstand, Sie hätten in dem angeführten Gebäude über eine eigene Wohnung verfügt, am ***D28*** für das Jahr ***J4***, am ***D29*** für das Jahr ***J1***, am ***D30*** für das Jahr ***J2*** und am ***D31*** für das Jahr ***J5*** jeweils noch nicht bekannt war. Legen Sie bitte das Neuhervorkommen dieser Tatsache in nachvollziehbarer Weise dar.“

Das Ersuchen wurde nachweislich am ***D32*** zugestellt. Die einzige Reaktion blieb jedoch ein Telefonanruf der Vertretung der Beschwerdeführerin, bei welchem dem Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes auf Beantwortung der Frage nicht entsprochen wurde.

Mit einem weiteren Schreiben vom ***D16*** teilte das Verwaltungsgericht der Beschwerdeführerin mit, dass aufgrund der gegebenen Aktenlage ein in Österreich gelegener Wohnsitz nicht festgestellt werden konnte. Daher ersuchte es, die nachstehenden Fragen zu der im Dachgeschoss des Gebäudes mit der Adresse ***Adr2*** gelegenen Wohnung zu beantworten:

„1) Haben Sie sich an den Kosten für den Ausbau des Gebäudeteiles zu einer Wohnung beteiligt? Wenn ja, in welchem Ausmaß?

2) War die Initiative für den Ausbau des Gebäudeteiles zu einer Wohnung von Ihnen, Ihrem Bruder oder einer anderen Person ausgegangen?

3) Wer hat welche Entscheidungen über den Ausbau des Gebäudeteiles zu einer Wohnung getroffen?

4) Wer war in welcher Weise für die Instandhaltung der Wohnung und Reparaturen verantwortlich?

5) Wer hat die Betriebskosten für die Wohnung getragen?

6) War die Wohnung das ganze Jahr über zum Wohnen geeignet?

7) War die Wohnung für die gleichzeitige Nutzung durch mehrere Personen geeignet?

8) Wie viele und welche Schlafgelegenheiten befanden sich in der Wohnung?

- 9) Verfügen Sie jederzeit über einen eigenen Schlüssel für die Wohnung?
- 10) Haben Sie mit Ihrem Bruder eine Vereinbarung über die Nutzung der Wohnung getroffen?
- 11) In welcher Form und mit welchem Inhalt wurde die Vereinbarung gegebenenfalls getroffen?
- 12) Wie wurde sichergestellt, dass die Wohnung für Sie bei einem geplanten Aufenthalt zur Verfügung steht und nicht gerade von Ihrem Bruder verwendet wurde?
- 13) Gab es eine bestimmte Regelung, wer die Wohnung nutzen durfte, wenn von Ihnen und Ihrem Bruder gleichzeitig ein Aufenthalt in der Wohnung beabsichtigt war?
- 14) Welche Personen haben die Wohnung für Wohnzwecke genutzt?
- 15) Haben Sie die Wohnung in den Jahren ***J5*** bis ***J6*** für Ihre eigenen Wohnzwecke genutzt? Wenn ja, in welchem Ausmaß? Verfügen Sie noch über Erinnerungen oder Dokumente, an welchen oder wie vielen Tagen? Gegebenenfalls werden Sie ersucht, diese für jedes Kalenderjahr gesondert mitzuteilen oder vorzulegen.
- 16) Zu welchen Zwecken haben Sie die Wohnung gegebenenfalls genutzt?
- 17) Wie hat sich Ihre Nutzung der Wohnung gegebenenfalls konkret dargestellt?
- 18) Hatten Sie in den Zeiträumen zwischen allfälligen Aufenthalten dauerhaft persönliche Gegenstände in der Wohnung?
- 19) Wurde die Wohnung im Zeitraum ***J4*** bis ***J6*** über die bereits bekanntgegebene Vermietung hinaus vermietet oder war eine (weitere) Vermietung beabsichtigt? Wer hat gegebenenfalls welche Entscheidungen über die Vermietung getroffen, insbesondere ob, an wen, gegen welches Entgelt und unter welchen Bedingungen die Wohnung vermietet wird?
- 20) War geplant, das Gebäude oder Teile davon zu verkaufen?
- 21) Waren Sie in den Jahren ***J5*** bis ***J6*** berufstätig? Wenn ja, in welchem Ausmaß, in welchem Beruf und an welchem Ort?“

Das Ersuchen wurde nachweislich am ***D17*** zugestellt, blieb jedoch unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführerin war in ***L***.

Die Beschwerdeführerin und ihr Bruder waren aufgrund einer Einantwortungsurkunde vom ***D18*** grundbücherliche Miteigentümer der Liegenschaft in ***Z1*** ***St1***. Auf dem in ***St1*** gelegenen Grundstück befand sich ein Wohnhaus mit der Adresse ***Adr3***.

Das Haus bestand aus acht abgeschlossenen Wohnungen, von denen sieben dauerhaft vermietet waren. Die Beschwerdeführerin bezog die Mieteinnahmen aus den 3 ostseitig, ihr Bruder aus den 4 westseitig gelegenen Wohnungen.

In den Jahren ***J1*** und ***J2*** wurde im ostseitigen Teil des Dachbodens eine ursprünglich für zwei Abstellräume genutzte Fläche von ungefähr 30m² saniert und mit Einrichtungen des täglichen Bedarfs ausgestattet. Dabei wurden Laminatböden verlegt, Elektroarbeiten und Malerarbeiten durchgeführt, Trennwände errichtet, ein Küchenblock eingebaut und die Stromleitung zum Dachgeschoss erneuert. Es wurden auch Küchengeräte und ein Funktionssofa für die Wohnung angeschafft. Die Rechnungen für die Leistungen waren jeweils an den Bruder der Beschwerdeführerin ausgestellt.

Die Wohnung war mit WC, Waschbecken und Dusche ausgestattet. Es waren ein Holzofen, eine elektrische Heizung und ein Waschmaschinenanschluss vorhanden. Für das Nächtigen in der Wohnung stand kein Bett, sondern lediglich ein ausziehbares Sofa zur Verfügung. Der Wohnung war im Eingangsbereich des Hauses weder eine Wohnungsklingel noch ein Postkasten zugeordnet. An der Wohnungstür war kein Name angeführt.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass der betreffende Gebäudeteil im Dachgeschoss in den Jahren ***J4*** bis ***J5*** als Wohnung nutzbar war.

2. Beweiswürdigung

Aus dem für die Beschwerdeführerin erstatteten Vorbringen ergab sich zwar, dass ein zuvor für Abstellräume genutzter Teil des Dachgeschosses in den Jahren ***J1*** und ***J2*** zu einer Wohnung ausgebaut worden war und von ***M3*** bis ***M2*** die Beschwerdeführerin gemeinsam mit Ihrem Bruder über die Dachgeschosswohnung verfügen konnte.

Es enthielt jedoch keine Angaben darüber, ob der Gebäudeteil in den Jahren ***J4*** bis ***J5*** als Wohnung nutzbar war und in welchem Umfang oder auf welche Weise die Beschwerdeführerin von der Verfügungsmacht über den Gebäudeteil Gebrauch gemacht hätte.

Nach den über die im Jahr ***J7*** durchgeführten Lokalaugenscheine des Finanzamtes vorliegenden Schreiben wurde die als Wohnsitz ins Treffen geführte Dachgeschosswohnung seit 5 Jahren sporadisch vom Bruder der Beschwerdeführerin bewohnt. Bei den seltenen Aufenthalten verwendete er für das Nächtigen das ausziehbare Sofa. Ein zufällig angetroffener ***P1*** habe angegeben, der Bruder der Beschwerdeführerin komme vielleicht zweimal pro Jahr vorbei, um nachzusehen, ob alles in Ordnung sei.

Bei sämtlichen in dem Gebäude zur Verfügung gestandenen Wohneinheiten handelte es sich nach dem weiteren für die Beschwerdeführerin erbrachten Vorbringen um einen für Personen, die sich finanziell in einer sehr angespannten Lebenssituation befanden, leistbaren Wohnraum.

Von der Beschwerdeführerin selbst wurde in dem durch ihre Vertretung eingebrachten Schreiben vom ***D15*** eingeräumt, dass hinsichtlich der Nutzung der streitgegenständlichen Einheit bis zur Sanierung ein Missverständnis vorgelegen habe und für die Jahre ***J4*** bis einschließlich ***J5*** der Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht zurückgenommen werde.

Es haben sich aus dem gesamten Vorbringen keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass sich die Beschwerdeführerin in dem betreffenden Zeitraum überhaupt einmal in ***St1*** aufgehalten hat.

Die vom Verwaltungsgericht Schreiben vom ***D16*** gestellten Fragen zu den als Wohnsitz ins Treffen geführten Räumlichkeiten blieben gänzlich unbeantwortet.

Nach alledem konnte das Verwaltungsgericht trotz Durchführung eines umfassenden Ermittlungsverfahrens keine Feststellung treffen, wonach der Gebäudeteil in den Jahren ***J4*** bis ***J5*** bereits als Wohnung nutzbar war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung „im abgeschlossenen Verfahren“ bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH vom 18.12.2017, Ra 2016/15/0071).

Die im Wiederaufnahmeantrag vom ***D4*** als Wiederaufnahmegrund ins Treffen geführte Tatsache, die Beschwerdeführerin und ihr Bruder hätten im Gebäude an der Adresse

Adr2 über eine eigene Wohnung im Ausmaß von ***Z2***m² verfügt, konnte weder im abgabenbehördlichen Verfahren noch aufgrund des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgestellt werden. Es ist keine Tatsache hervorgekommen, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Mangels Vorliegens eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes ist die Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Abgabenbehörde zu Recht erfolgt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die in der Beschwerdesache aufgetretenen Rechtsfragen wurden anhand der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst. Dem Erkenntnis liegt daher nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrunde.

Innsbruck, am 23. Februar 2023