



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei, vom 19. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 12. Februar 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 sowie betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin vermietete als Miteigentümergemeinschaft das Mietobjekt, und erklärte hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkünfte des strittigen Jahres 2005 wurden mit Bescheid des Finanzamtes in Höhe von - 47.882,66 € antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (mit Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO mit Ausfertigungsdatum 5. Februar 2007). Über Ersuchen reichte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 21. November 2007 der Abgabenbehörde erstmals eine Einnahmen-Ausgabenrechnung 2005 nach, aus welcher sich eine Beendigung der Vermietung des gegenständlichen Objektes zum 30. Juni 2002 sowie dessen Verkauf am 18. April 2005 ergab. Der Überschuss der Aufwendungen würde sich – bei fehlenden Einnahmen 2005 – ausschließlich aus den Werbungskosten Instandhaltung (Sondervorschreibung der Hausverwaltung) über 42.000,00 €, Betriebskosten, Bankspesen und Halbjahres-AfA zusammensetzen. Über Vorhalt

des Finanzamtes vom 28. November 2007 legte die Abgabepflichtige eine Nutzwertfestsetzung vom 12. Juni 1997, einen Kauf-, Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 12. bzw. 13. April 2005 (Verkauf bzw. Schenkung an Käuferin) und ein Schreiben der Hausverwaltung vom 3. Oktober 2005 über eine Sondervorschreibung in Höhe von insgesamt 42.000,00 € vor.

Das Finanzamt nahm nach § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 wieder auf und erließ einen neuen Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 12. Februar 2008), in welchem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0,00 € festgestellt wurden. Begründend führte die Abgabenbehörde hierzu aus, durch die nachgereichte Einnahmen/Ausgaben-Rechnung sei als neue Tatsache hervorgekommen, dass nicht mehr im Zusammenhang mit der ehemaligen Vermietung bestehende Kosten als Ausgaben geltend gemacht worden seien, weshalb das Verfahren wiederaufgenommen werde. Es seien keine Unterlagen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass nach der Beendigung der Vermietung zum 1. Juli 2002 eine weitere Vermietung beabsichtigt gewesen wäre. Insbesondere im Jahr 2005 könne kein Zusammenhang der angefallenen Aufwendungen und Sanierungskosten mit der ehemaligen Vermietung erblickt werden. Dies deshalb, da bereits zu Beginn des Jahres 2005 von der Käuferin Mietverträge abgeschlossen worden wären und somit festgestanden sei, dass das Objekt verkauft bzw. verschenkt werde.

In den hiergegen fristgerecht erhobenen Berufungen vom 19. März 2008 in Verbindung mit der Berufungsergänzung vom 30. März 2008 führte die Abgabepflichtige aus, die Werbungskosten in Höhe von 47.882,66 € seien der Abgabenbehörde mit Eingabe vom 21. November 2007 offen gelegt worden. Es sei nach Beendigung des Mietverhältnisses mit der Vormieterin intensiv eine Vermietung bzw. Verwertung des Geschäftslokales versucht worden. Im Zuge dieser Bemühungen habe man jedoch festgestellt, dass eine Vermietung bzw. Verwertung wenn überhaupt nur sehr schwer realisierbar sei. Im Jahr 2005 habe sich eine Verwertungsmöglichkeit durch ein Interesse von Käuferin am Erwerb des Objektes und einer beabsichtigten Errichtung einer Ordination und Therapieräume ergeben. Der Kauf sei jedoch davon abhängig gemacht worden, dass der viel zu gering dotierte Reparaturfonds vor Kaufabwicklung entsprechend (den gesetzlichen Vorschriften) aufgefüllt werde. Bei der Eigentümerversammlung in den Räumlichkeiten der Hausverwaltung (10. März 2005) habe sich die Berufungswerberin verpflichtet, insgesamt 42.000,00 € in den Reparaturfonds einzubezahlen. Auf Basis dieser Verpflichtung sei am 12. bzw. 13. April 2005 der entsprechende Kaufvertrag unterschrieben worden. Einzahlungen in den Reparaturfonds seien verpflichtend und würden zu Werbungskosten führen. Die Verpflichtung anlässlich der Eigentümerversammlung vom 10. März 2005 führe zu einem nach außen erkennbaren „Veranlassungszusammenhang“. Im

Übrigen sei auch zu berücksichtigen, dass – wären die Einzahlungen in den Reparaturfonds in der Vergangenheit erfolgt - diese Zahlungen unangezweifelt als Werbungskosten berücksichtigt worden wären. Die sonstigen geltend gemachten Werbungskosten (Betriebskosten und halbe Jahres-AfA) würden den Zeitraum Jänner 2005 bis Verkaufsdatum 2005 betreffen und seien daher gerechtfertigt. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache (am 13. Juni 2008) gab MitgesellschafterA ergänzend an, es habe in den Jahren 2003 bis 2005 ständig Verhandlungen mit Käuferin und Ehemann_der_Käuferin wegen eines Umbaues des gegenständlichen Geschäftslokales, wegen einer Vermietung oder eventuell eines Kaufes gegeben. Der Umbau sei zwecks leichter Vermietbarkeit bereits 2002 und 2003 geplant gewesen, es sei jedoch bei den sechs Miteigentümern keine Einigung erzielt worden. Im Jahr 2005 habe man die langanstehenden Reparaturen endlich in Angriff genommen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2008 begründete das Finanzamt ua. damit, ab dem Jahr 2003 habe es ständig Verhandlungen mit Käuferin und Ehemann_Käuferin betreffend Umbau des Geschäftslokales in Arztpraxen gegeben und sei eine Machbarkeitsstudie erstellt worden. Spätestens im Jahr 2005 sei festgestanden, dass das Objekt an Käuferin verkauft werden sollte. Käuferin habe bereits im Februar 2005 einen Mietvertrag mit einer Therapeutengemeinschaft abgeschlossen; im Protokoll der Eigentümergemeinschaft wären Ehemann_Käuferin und Käuferin als Käufer angeführt. Im Gegenzug für die von Fam.Käufer getragenen Aufwendungen für Umbau und Sanierung der straßenseitigen Fassade im Parterre hätten diese bei den Miteigentümern beantragt, sie von eventuellen Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten im Stiegenhaus sowie Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten der Loggien, an deren anteilmäßigen Kostentragung sie als Miteigentümer verpflichtet wären, zu entlasten. Im vorliegenden Fall sei das auslösende Moment für Sanierungsarbeiten nicht in der Vermietung, sondern im geplanten Verkauf des Geschäftslokales gelegen. Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgesprochen, dass Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen nach Beendigung der Vermietung oder nach Aufgabe der Vermietungsabsicht selbst dann nicht als nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn sie durch die Vermietung verursacht worden seien. Die Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten würden nicht das gegenständliche Geschäftslokal, sondern im überwiegenden Ausmaß längst fällige Sanierungen des gesamten Objektes darstellen. Die sonstigen geltend gemachten Werbungskosten (Betriebskosten und Halbjahres-AfA) seien nicht durch die Vermietungstätigkeit veranlasst.

Die Berufungswerberin beantragte mit Schreiben vom 18. Juli 2008 fristgerecht die Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Telefonat vom 2. Dezember 2009 erklärte MitgesellschafterA dem Referenten, er könne nicht mehr angeben, ob der (endgültige) Verkaufsentschluss 2004 oder 2005 getroffen worden wäre, glaublich wäre dies

erst 2005 gewesen, da es sodann schnell gegangen wäre. Über Erhebungen des Finanzamtes vom 10. Februar 2010 gab Käuferin als Auskunftsperson ua. niederschriftlich an, ab Anfang 2004 seien mit der Berufungswerberin konkrete Gespräche über einen Ankauf der Räumlichkeiten geführt worden. Es habe stets die Absicht des Kaufes, nie eine ernsthafte Möglichkeit über eine Anmietung dieser gegeben. Anfang 2005 sei sodann der unwiderrufliche Kaufentschluss getätigt worden.

Obige Erhebungen des Finanzamtes wurden der Berufungswerberin mit Vorhalt vom 18. Februar 2010 zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Die Berufungswerberin äußerte sich hierzu nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Berufung gegen den Bescheid hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005:

a) Aufgrund der vorliegenden Aktenlage, insbesondere der Angaben der Käuferin in der Niederschrift vom 10. Februar 2010, steht für den Referenten nachfolgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt fest:

Die Berufungswerberin vermietete das streitgegenständliche Mietobjekt, Geschäftseinheit auf der Liegenschaft, bis zum 30. Juni 2002 an die Vermieterin. Nach Beendigung des Mietverhältnisses tätigte die Abgabepflichtige vergeblich Versuche für eine neuerliche Vermietung bzw. sonstige Verwertung des Objektes (siehe die vorliegenden Schreiben mit Mietinteressenten der Jahre 2002 und 2003). Beginnend ab dem Jahr 2004 führte die Berufungswerberin diesbezüglich Gespräche mit Ehemann_Käuferin und Käuferin. Nachdem die Fam.Käufer lediglich einen Ankauf, jedoch keine Anmietung der Räumlichkeiten beabsichtigte, beschränkten sich diese ausschließlich auf Verkaufsgespräche. Die Berufungswerberin strebte ab 2004 lediglich einen Verkauf der gegenständlichen Räumlichkeiten an Käuferin an; die Vermietungsabsicht wurde mit den Verkaufsverhandlungen mit der Fam.Käufer, spätestens jedoch ab dem Jahr 2004 aufgegeben. Zur Vorbereitung des Kaufes führte Käuferin bereits 2004 Gespräche mit Steuerberater, Bank (Finanzierung), Hausverwaltung und Architekten (Auftrag der Erarbeitung eines Einreichplanes; Frühjahr 2004). Käuferin schaltete bereits im Jahr 2004 als zukünftige Eigentümerin Inserate zur Vermietung von Teilen der Räumlichkeiten. Im Mietvertrag vom 7. Februar 2005 (betreffend Vermietung an Mieter) wird die Vermieterin Käuferin als „Eigentümerin der Geschäftseinheit“ angeführt. Das Protokoll über die Eigentümerversammlung vom 10. März 2005 verweist auf einen beabsichtigten Verkauf der Geschäftseinheit. an Käufer. Nachdem der Kaufvertrag von

der Käuferin davon abhängig gemacht wurde, dass die Berufungswerberin den Reparaturfonds zuvor erhöht (siehe Berufungsergänzung vom 30. März 2008), sagten die „Geschwister_Verkäufer_A“ aus dem Verkaufserlös der Geschäftseinheit. eine Einzahlung in die Rücklage in Höhe von je 7.000,00 € zu. Mit Kauf-, Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag vom 12. bzw. 13. April 2005 veräußerten Veräußerer_A bzw. schenkte Verkäufer_B an Käuferin jeweils ihre 639/19236 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft, an welchen Alleineigentum an der streitgegenständlichen Geschäftseinheit. samt Zubehör verbunden ist.

Obiger Sachverhalt wurde der Berufungswerberin mit Schreiben des Referenten vom 18. Februar 2010 zur Kenntnisnahme übermittelt mit dem Ersuchen um Stellungnahme für den Fall, wenn dieser nach Ansicht der Abgabepflichtigen nicht den Tatsachen entsprechen und ein Entschluss auf Verkauf der streitgegenständlichen (Geschäfts-)Räumlichkeiten (bei gleichzeitiger Aufgabe einer beabsichtigten Vermietung) erst aus dem Jahr 2005 datieren würden. Die Abgabepflichtige äußerte sich hierzu jedoch nicht, sodass obiger Sachverhalt außer Streit steht. Im streitgegenständlichen Jahr 2005 kam der Berufungswerberin sohin unstrittig keine Vermietungs-, sondern lediglich Verkaufsabsichten zu.

b) Im vorliegenden Fall verbleibt sohin strittig, inwieweit im Jahr 2005 (nach Aufgabe der Vermietungsabsicht) die bis zum Verkaufsstichtag angefallenen Betriebskosten und Absetzungen für Abnutzungen (Jänner bis April 2005) sowie die Einzahlungen der Berufungswerberin in den Reparaturfonds nachträgliche Werbungskosten aus Vermietung der Geschäftseinheit darstellen oder nicht.

c) Gemäß § 28 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter anderem Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen. Gemäß § 32 Z 2 letzter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften auch Einkünfte aus einer ehemaligen Vermietungstätigkeit. Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988). Bei einer Wohnungsvermietung zählen zu den Werbungskosten alle Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 2001, 96/15/0231, ist der Werbungskostenbegriff im Sinn des § 16 EStG 1988 bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Schrifttum und Rechtsprechung weit zu fassen; er nähert sich bei dieser Einkunftsart dem Begriff der Betriebsausgaben. Dementsprechend können Aufwendungen zur Einkünfteerzielung bestimmter Objekte auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind jedoch nicht anzunehmen, wenn Objekte überhaupt nicht als Einkunftsquelle anzusehen sind. Der-

artige Aufwendungen sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage, nicht jedoch Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten können sohin dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn das Vorhaben der Eröffnung des Betriebes oder der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte tatsächlich beabsichtigt ist und mit ziemlicher Sicherheit feststeht (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249; Jakom/Laudacher, EStG, 2009, § 2 Rz. 126). Aufwendungen, die während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen, sind grundsätzlich abzugsfähig. Wird während der Unterbrechung einer Einnahmenerzielung jedoch der Entschluss gefasst, ein Wohnobjekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern etwa zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Abgabepflichtigen selbst zu nutzen bzw. das Mietobjekt der privaten Verwendung zuzuführen, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175). Werbungskosten, die sich aus dem (beabsichtigten) Verkauf der Liegenschaft ergeben, sind nicht abzugsfähig, weil sie mit Vermögensänderungen zusammenhängen (VwGH 16.12.1998, 93/13/0289). Ausgaben, die nach Beendigung der Einkünfteerzielung anfallen, sind nur dann Werbungskosten, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit früheren Einnahmen vorliegt (VwGH 3.11.2005, 2002/15/0070). Dient ein Erhaltungsaufwand der Renovierung eines abgewohnten Mietobjektes vor der bestehenden Eigennutzung, ist er nicht abzugsfähig, weil auch das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG zu beachten ist. Reparaturaufwendungen, die nach Beendigung der Vermietung anfallen, sind jedenfalls dann nicht abzugsfähig, wenn die private Weiterverwendung geplant ist. Dies gilt auch dann, wenn die Reparatur durch den gewöhnlichen Gebrauch des Mietobjektes vom letzten Mieter ausgelöst wurde (Jakom/Laudacher, EStG, 2009, § 28 Rz. 61ff). Die Dotierung einer Reparaturrücklage gemäß § 16 WEG oder einer Instandhaltungsrücklage nach § 31 WEG begründet grundsätzlich keine Werbungskosten, da solche erst bei Verwendung der Rücklage, dh. beim Abfluss aus dem Fonds gegeben sind (Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 98; Jakom/Laudacher, EStG, 2009, § 28 Rz. 66).

Wurden vom Vermieter nach Kündigung einer mehrjährig vermieteten Immobilie durch den Mieter laufende Vermietungsbemühungen erfolglos ohne Findung neuer Mieter unternommen, ist die für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Vermietungsabsicht erst dann nicht mehr gegeben, wenn entweder die Immobilie objektiv erkennbar für private Zwecke (insbesondere private Wohnzwecke des Eigentümers) gewidmet wird oder sonst objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet werden (VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069).

d) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Berufungswerberin im Jahr 2005 keine Vermietung der streitgegenständlichen Räumlichkeiten, sondern (ausschließlich) deren Verkauf an Käuferin anstrebte. Die Abgabepflichtige verfolgte sohin im Jahr 2005 keine Vermie-

tungsabsicht, sondern widmete mit Änderung der beabsichtigten Verwendung (statt Vermietung nunmehr ausschließlich Verkauf) das Wirtschaftsgut vom (steuerbaren) Bereich der Vermietung in ihren (außersteuerlichen) privaten Bereich (Verkauf) um. Die Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung wurde im strittigen Zeitraum aufgegeben und durch Beendigung der Vermietungsabsicht eingestellt.

e) Die geltend gemachten streitgegenständlichen Aufwendungen für Betriebskosten Jänner bis April 2005 sowie Absetzung für Abnutzung des ersten Halbjahres 2005 betreffen ausschließlich einen Zeitraum nach Aufgabe der Vermietungstätigkeit. Den Aufwendungen liegen keine Verpflichtungen bzw. Ansprüche aus einem Zeitraum vor Aufgabe der Einkunftsquelle zugrunde, sondern begründen sich ausschließlich im Zeitraum der (außersteuerlichen) Verkaufsbemühungen der Berufungswerberin, sodass diese weder mit der ursprünglichen Vermietung noch mit den früheren Vermietungseinnahmen in einem Veranlassungszusammenhang stehen. Die streitgegenständlichen Aufwendungen können damit keine steuerliche Berücksichtigung als Werbungskosten für die nicht mehr existente Einkunftsquelle finden.

f) Die Berufungswerberin begehrt des Weiteren die Einzahlungen in den Reparaturfonds (42.000,00 €) als Werbungskosten, da diese im Veranlassungszusammenhang mit den früheren Vermietungseinnahmen stehen würden.

Entgegen der Auffassung der Abgabepflichtigen war das auslösende Moment für die gegenständliche Dotierung bzw. das „Auffüllen“ des Reparaturfonds keine Vermietungstätigkeit in der Vergangenheit, sondern ausschließlich der geplante (außersteuerliche) Verkauf der Räumlichkeiten. Wenngleich zutreffend sein wird, dass die Dotierung der Rücklage im Zeitraum der Vermietung nur unzureichend vorgenommen wurde, erfolgte diese nunmehr nach Aufgabe der Vermietungsabsicht. Wie von der Berufungswerberin in ihrer Berufungsergänzung vom 30. März 2008 selbst ausgeführt war der Verkauf von der Auffüllung des Reparaturfonds abhängig, sodass die Rücklagenbildung ausschließlich hierdurch begründet war (dies führte quasi zur Reduktion des Kaufpreises um 42.000,00 €).

Ein Veranlassungszusammenhang mit der beendeten Vermietungstätigkeit liegt auch bei einer (behaupteten) fehlenden Rücklagenbildung im gesetzlichen Ausmaß zu Zeiten der Vermietung nicht vor, hat doch der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen nach Beendigung der Vermietung oder nach Aufgabe der Vermietungsabsicht und vor der privaten Nutzung selbst dann nicht als nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn diese durch die Vermietung verursacht worden sind. So ist zB. die Renovierung eines abgewohnten Mietobjektes vor Eigennutzung nicht abzugsfähig (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175; VwGH 11.12.1984, 84/14/0004).

Ergänzend wird unter Verweis auf obige Ausführungen bemerkt, dass eine (bloße) Dotierung einer Rücklage auch zu Zeiten einer (aktiven) Vermietungstätigkeit keine Werbungskosten begründen kann, da die Dotierung selbst in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein dem Vermieter weiter zuzurechnender Vermögenswert darstellt. Die Dotierung wird ausschließlich durch die Eigenschaft als Mitbeteiligte an einer Wohnungseigentumsgemeinschaft und nicht durch die Inbestandgabe von Räumlichkeiten im Rahmen einer Vermietung veranlasst. Im vorliegenden Fall waren die Zahlungen in Hinblick auf das nicht mehr bestehende und nicht mehr beabsichtigte Bestandverhältnis weder notwendig noch zweckmäßig, sondern erfolgten in Erfüllung der Verkaufsvereinbarung mit Käuferin. Die Einzahlungen in den Reparaturfonds wurden erst nach Rechnungslegung vom 3. Oktober 2005 vorgenommen, die offensichtlich mit Geldern des Fonds anschließend vorgenommenen Sanierungen des gesamten Objektes nach Aktenlage erst beginnend mit Mai 2005 begonnen; beides erfolgte damit erst nach Verkauf der streitgegenständlichen Räumlichkeiten.

Die als „Instandhaltung“ titulierten streitgegenständlichen Einzahlungen in den Reparaturfonds können sohin keine steuerliche Berücksichtigung finden.

2.) Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005:

a) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen der Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Einen Wiederaufnahmegrund bilden somit lediglich neu hervorgekommene "Tatsachen oder Beweismittel". Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 26.7.2000, 95/14/0094). 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 (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Die Wiederaufnahme auf Grund

neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Eine andere (geänderte, wenn auch richtige) rechtliche Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein begründet daher keine Wiederaufnahme des Verfahrens (VwGH 21.4.1980, 2967/79; VwGH 5.11.1981, 3143 f/80).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Hervorkommen von Tatsachen dabei stets aus der Sicht jenes Verfahrens zu beurteilen, das wiederaufgenommen werden soll (VwGH 26.5.1993, 89/13/0082; VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0127, 0028; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Zur Beurteilung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bereits bekannt war, ist damit auf das jeweilige konkrete (Steuer-)Verfahren abzustellen. Es kommt daher nicht auf den Kenntnisstand der Behörde als Gesamtorganisation an, sondern entscheidend ist vielmehr der Kenntnisstand des Organträgers im konkreten (Steuer-)Verfahren bei Erlassung des (wiederaufgenommenen) Erstbescheides.

Ermittelt die Abgabenbehörde (anlässlich der Erstbescheid-Erlassung) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen nicht oder nicht vollständig, weil sie den erhobenen Sachverhalt für ausreichend und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält, bildet das spätere Hervorkommen neuer entscheidungsbedeutsamer Tatsachen oder Beweismittel in Bezug auf diesen Sachverhalt nach herrschender Rechtsprechung einen Wiederaufnahmegrund, und zwar dann, wenn bisher unbekannt gebliebene Sachverhalte überhaupt oder in ihrem vollem Ausmaß erst später bewusst und bekannt werden (VwGH 14.3.1990, 88/13/0011). Selbst wenn der Behörde ein allfälliges Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel bzw. an der behördlichen Unkenntnis entscheidungsrelevanter Umstände im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmegrund (VwGH 5.5.1982, 81/13/0174, 82/13/0029 f; VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; VwGH 21.2.2001, 95/14/0007; VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; VwGH 25.5.2005, 2001/14/0007). Einer Wiederaufnahme des Verfahrens steht somit nicht entgegen, dass das Finanzamt die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2005 ohne vorherige Sachverhaltsermittlung erklärungsgemäß vorgenommen hat.

b) Das Finanzamt erließ den Feststellungsbescheid 2005 (mit Ausfertigungsdatum 5. Februar 2007) auf Grundlage der ohne Beilage eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften, in welcher lediglich die Höhe der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen war. Die Angaben in der Jahreserklärung reichten sohin nicht

aus, der Abgabenbehörde ua. die Beurteilung der Zulässigkeit der geltend gemachten Werbungskosten zu ermöglichen. Die Abgabenbehörde hatte bei Erlassung des (Erst)Bescheides betreffend die Feststellung der Einkünfte weder Kenntnis von der Beendigung des Mietverhältnisses zum 30. Juni 2002 und des Verkaufes zum 18. April 2005 noch von der Zusammensetzung der negativen Einkünfte bzw. Werbungskosten. Der Umstand, dass die geltend gemachten Aufwendungen in keinem Zusammenhang mit der ehemaligen Vermietung stehen, ergab sich für das Finanzamt erst aus den von ihr nach Bescheiderlassung vorgenommenen Erhebungen, insbesondere aus dem Vorhalt vom 28. November 2007 samt Vorhaltsbeantwortung. Die Sachverhaltsermittlungen der Abgabenbehörde, insbesondere zu der für eine rechtliche Beurteilung der Absetzbarkeit der gegenständlichen Werbungskosten wesentlichen Frage des Zeitpunktes der Beendigung einer Vermietungsabsicht bzw. des Verkaufsbeschlusses, führten erstmals zu den neuen entscheidungsrelevanten Tatsachen, weshalb die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO gerechtfertigt ist.

Ergänzend wird bemerkt, dass die Berufungswerberin in ihrer Berufungsergänzung vom 30. März 2008 selbst anführt, dass die strittigen Werbungskosten dem „Finanzamt mit Eingabe vom 21. November 2007“ (sohin erst nach Erlassung des wiederaufgenommenen Bescheides) „offengelegt wurden“.

c) Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 leg.cit.). Im Hinblick auf die dem Erstbescheid betreffend anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde nach Ansicht des Referenten durch die Verfügung der Wiederaufnahme dieses Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, weshalb die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid als unbegründet abzuweisen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. April 2010