

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache GesbR, 4020 Linz, vertreten durch Stb gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 22. Juli 2013, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2007 bis 2010 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer Außenprüfung stellte die Prüferin fest (siehe Bericht ABNr. 128039/13 vom 18. Juli 2013 samt Niederschrift vom 11. Juli 2013 mit den im Detail angeführten steuerlichen Auswirkungen):

*„Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger (auf Dauer angelegter) Vermietung leer steht, sind auch während des Leerstands als Werbungskosten abziehbar, solange der Unternehmer den ursprünglichen Entschluss zur Einkünfteerzielung nicht endgültig aufgegeben hat. Die Vermietungsabsicht muss sich in ernsthaften und nachhaltigen Vermietungsbemühungen widerspiegeln. Dabei steht es dem Vermieter grundsätzlich frei die Art und Weise der Bewerbung am Wohnungsmarkt selbst zu bestimmen. Sind jedoch die selbst unternommenen Bemühungen erkennbar nicht erfolgreich, ist der Vermieter gehalten, sein Verhalten anzupassen und sowohl geeignetere Wege der Vermarktung zu suchen als auch seine Vermietungsbemühungen zB durch Einschaltung eines Maklers oder alternativer Bewerbungsmöglichkeiten, zu intensivieren.*

*Ausreichend sind weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung - neben anderen Nutzungsmöglichkeiten (zB Eigenbedarf, Bedarf für nahe Angehörige, Veräußerung) - ins Auge fasst, vielmehr muss es sich um einen "unbedingten*

*und endgültigen Entschluss", zu vermieten, handeln. Es genügt nicht, die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge zu fassen und zu sondieren, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Der Gesetzgeber räumt zwar die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten bei leerstehenden Mietobjekten ein, jedoch ist diese Möglichkeit nicht grenzenlos gegeben.*

*Im gegenständlichen Fall steht das Objekt bereits seit 16 Jahren leer und es wurden keine wesentlichen Schritte gesetzt, die die bloße Absicht einer möglichen Vermietung übertroffen hätten. Auch die Mitteilung an den Makler ab dem Jahr 2011 lediglich einen "Zufallsmieter" zu finden, ohne jedoch die Liegenschaft verbindlich bzw. intensiv zu bewerben, ist nicht ausreichend um eine Vermietungsabsicht nachzuweisen. Es ist offensichtlich, dass die Vermietungsabsicht schon lange vor dem Prüfungszeitraum aufgegeben wurde, sodass hinsichtlich des Objektes XYZ keine Einkunftsquelle vorliegt. Die bisher geltend gemachten Werbungskosten können steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden. Der Prüfungsauftrag wurde ausgedehnt und bezieht sich nun auf die Jahre 2007 bis 2011 bzw. auf den Nachschauzeitraum 2012. Die Vorsteuerkürzung 2007 bis 2010 wird im U-Bescheid 2010 zusammengefasst."*

Das Finanzamt hat am 22. Juli 2013 im wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2007 bis 2010 die Werbungskostenüberschüsse der Liegenschaft XYZ nicht anerkannt sowie im wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2010 eine Vorsteuerkürzung zusammengefasst für die Jahre 2007 bis 2010 vorgenommen.

Gegen sämtliche Wiederaufnahmebescheide wurde mit Schreiben vom 23. August 2013 fristgerecht Beschwerde erhoben.

Zusammengefasst wurde ausgeführt, dass der Sachverhalt der Abgabenbehörde vollständig offengelegt und bekannt gewesen sei. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung des offengelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung ließen sich bei unveränderter Tatsachenlage jedoch nicht nachträglich im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen. In der Niederschrift sei unzulässigerweise lediglich eine andere rechtliche Beurteilung eines bereits offen gelegten Sachverhaltes vorgenommen worden. Die Liegenschaft werde auch ab 2013 wieder vermietet, wobei sich auf Grund eines Unfalles des Mieters, die Vermietung um ein Jahr hinausgeschoben habe. Es sei daher belegt, dass die Einkunftsabsicht niemals aufgegeben worden sei. Es liege daher kein gerechtfertigter Wiederaufnahmegrund vor.

Zur Vermietungsabsicht teilte die steuerliche Vertretung (A-GmbH) am 24. Februar 2015 auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes (BFG) mit: *„Wie von Ihnen ausgeführt, haben wir auf unseren Steuerabrechnungen für unseren Klienten jährlich die Frage nach der aufrechten Vermietungsabsicht gestellt. Diese wurde uns jährlich von den Mandanten bestätigt. Die Vermietungsbemühungen haben schließlich für dieses*

*schwer vermietbare Objekt nach einem schweren Wasserschaden im Jahr 2012 zu einem Mietvertragsabschluss im Jahr 2013 geführt. Das Problem bei der Vermietung der Wohnungen war und ist die schwierige Vermietbarkeit, da auf der einen Seite die Stadtautobahn liegt und am Nachbargrundstück die Brandverhütungsstelle untergebracht ist, welche durch ihre Übungen und Versuche und den damit verursachten Emissionen die Vermietungsfähigkeit stark beeinträchtigt. Diesen Umstand hat auch der letzte Betriebsprüfer im Jahr 2002 ausdrücklich anerkannt und deshalb den nur schwer vermeidbaren Leerstand akzeptiert. Insofern sind bei der Betriebsprüfung keine neuen Tatsachen aufgetreten.“*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Das BFG legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Für die Liegenschaft XYZ wurden über 15 Jahre lang Werbungskostenüberschüsse erklärt. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Haus mit drei Wohneinheiten. Bis zu ihrem Tod im Jahr 2010 wohnte Frau Z. R. [Mutter vom Mitbesitzer Z. K.] im Erdgeschoß. Die beiden übrigen Wohneinheiten im Obergeschoß standen leer und wurden nicht vermietet. Ab dem Jahr 2013 wird die Liegenschaft wieder vermietet.

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Beweiswürdigung:

Aus einem mit 20. Jänner 2011 datierten Schreiben der steuerlichen Vertretung (A-GmbH) an die Familie Z. geht hervor, dass die Wohnungen der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft schon seit 13 Jahren leer stehen. In einer Stellungnahme an das BFG führte die steuerliche Vertretung (A-GmbH) am 24. Februar 2015 aus, dass ihm von der Beschwerdeführerin (jährlich) eine Vermietungsabsicht bestätigt wurde. In Zuge der Außenprüfung kam hervor, dass im Jahr 2011 mit einem Makler darüber gesprochen wurde, dass er sich bei der Familie Z. melden solle, wenn „etwas Passendes“ hereinkomme. Einen offiziellen Vermittlungsauftrag an den Makler gab es jedoch nicht. Die Beschwerdeführerin hat es unterlassen, Unterlagen vorzulegen, die die Behauptung der jahrelangen Bemühungen die Wohnungen zu vermieten, dokumentieren können. Im Arbeitsbogen befindet sich ein Aktenvermerk über Telefonate vom 2. und 7. Mai 2013 mit Fr. Z. E., wonach es früher viele Probleme mit dem Mietern gab und man „eigentlich“ keine Mieter mehr wollte, solange die Schwiegermutter im Erdgeschoß lebte. Bis Ende Juni sollte entschieden werden, ob die Liegenschaft vermietet oder verkauft werde. Ab 2013 wurde die Liegenschaft wieder vermietet.

Rechtslage:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 BAO zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein

oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141 mwN).

Nach der Rechtsprechung (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014 mwN) ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, die verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss für den Abgabepflichtigen erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat und darlegen, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Aufgabe des BFG bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme ist nach Judikatur und Lehre (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, § 307 Tz 3) ausschließlich die Beurteilung, ob die von der Abgabenbehörde angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre. Das BFG darf die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen und Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen wurden.

Erwägungen:

Eine Wiederaufnahme ist unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

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. Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen; vgl. Ritz, aaO, § 303, Tz 21).

Es war im gegenständlichen Fall zu beurteilen, ob eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht.

Eine einnahmenlose Betätigung (Tätigkeit) kann einer Einkunftsart des EStG entsprechen bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG sein, wenn die Einnahmenlosigkeit bloß vorübergehend ist. Dies setzt aber voraus, dass sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur (Wieder)aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die "Weiterführung" hinarbeitet (vgl. VwGH 20.11.1996, 94/15/0136). Bei einem über einige Jahre hinausgehenden Leerstand von Wohnungen wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Vermietung erweislich ist. Es reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus noch der Umstand, dass er die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Es müssen vielmehr über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit "ziemlicher Sicherheit" feststeht, dass (wieder) eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werden wird (vgl. VwGH 18.3.1997, 96/14/0045; 25.11.1986, 86/14/0045).

Bei Leerstand einer Wohnung nach vorheriger Vermietung sind Aufwendungen auch während des Leerstands abziehbar, solange der Entschluss zur Einkünfteerzielung nicht endgültig aufgegeben wurde. Der endgültige Entschluss, zu vermieten – die Einkünfteerzielungsabsicht – ist eine innere Tatsache, die wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann. Aus objektiven Umständen muss auf Vorliegen oder Fehlen der Absicht geschlossen werden. Daher muss sich der endgültige Entschluss des Steuerpflichtigen zur Vermietung anhand objektiver Umstände belegen lassen.

Die Umstände, aus denen sich der Entschluss zu vermieten, ergibt, sind in erster Linie ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen. Erst im Zuge der Außenprüfung ist zu Tage getreten, dass Vermietungsbemühungen überhaupt nicht stattgefunden haben, sondern vielmehr die Absicht bestand, solange keine Vermietung mehr durchzuführen, als Frau Z. R. in dem Gebäude wohnte. Über behauptete Absichtserklärungen hinaus vermochte die Beschwerdeführerin keine Beweise vorbringen, die belegen, dass ernsthaft versucht wurde, die langfristig leerstehenden Wohnungen zu vermieten. Die Beschwerdeführerin hat in einem Zeitraum von über zehn Jahren keine wesentlichen Schritte gesetzt, die auf eine ernsthaft angestrebte Wiedervermietung schließen ließen. Es wäre an der Beschwerdeführerin gelegen, die Vermietungsbemühungen zu intensivieren und/oder auf alternative Bewerbungsmöglichkeiten zurückzugreifen.

Für die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht waren die mit den Steuererklärungen vorgelegten Zahlen und offen gelegten Beilagen allein weder ausreichend noch tauglich. Erst aufgrund der im Prüfungsverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen, die die Jahre 2007 bis 2010 betreffen, konnte die Einkunftsquelleneigenschaft beurteilt werden.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt aus der fehlenden Absicht, die leer stehenden Wohnungen zu vermieten, eine die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigende neue Tatsache erblickt.

Die Neuvermietung ab 2013 und die im Jahr 2011 geführten Gespräche mit einem Makler vermögen an dieser Beurteilung auch nicht mehr ändern, zumal auch in diesem Jahr kein verbindlicher Vermittlungsauftrag abgeschlossen wurde. Ebenso vermag der Umstand, dass bei der Betriebsprüfung im Jahr 2002 wegen der schlechten Lage des Grundstückes der schwer vermeidbare Leerstand der Wohnungen anerkannt wurde, nichts daran ändern, dass im streitgegenständlichen Zeitraum keine über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände, dass Mieter gesucht werden, vorlagen.

Aus den angeführten Gründen gelangte das BFG daher zur Überzeugung, dass die Annahme des Finanzamtes, dass ernsthafte Vermietungsbemühungen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht stattgefunden haben, begründet ist. Eine ernsthafte mit ziemlicher Sicherheit feststehende Absicht zur Erzielung von Einnahmen kann keinesfalls als klar erwiesen angenommen werden.

In diesem Zusammenhang sind auch die Beschwerdebehauptungen unzutreffend, wonach das Finanzamt lediglich – eine unzulässige – andere rechtliche Beurteilung eines bereits offen gelegten Sachverhaltes vorgenommen habe.

Eine neu hervorgekommene Tatsache stellt einen Wiederaufnahmegrund dar, wenn sie in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden kann. Dies ist bereits dann der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 14.11.1990, 86/13/0059). Die Annahme der fehlenden ernsthaften Vermietungsabsicht hat aus den dargelegten Gründen die größere Wahrscheinlichkeit für sich und kann daher als erwiesen betrachtet werden. Somit hat das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens auf einen tauglichen Wiederaufnahmegrund gestützt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Zulässigkeit 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.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden kann, wenn Tatsachen 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 hätten. Das BFG ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen. Es liegt damit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 5. März 2015