

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide des Finanzamtes X .

betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO der Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 und gegen die Sachbescheide zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2005 zu Recht erkannt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgegenständlich ist die Klärung der Berechtigung des Finanzamtes X (FA) zur amtswegigen Wiederaufnahme der an die Beschwerdeführerin (Bf) ergangenen Umsatz- (USt-) und Einkommensteuer- (ESt-) Bescheide für 2001 – 2005 auf Basis des sogenannten Neuerungstatbestandes nach § 303 Abs. 4 BAO (nunmehr § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF FVwGG 2012, BGBl I 2013/14) nach einer durchgeführten Außenprüfung (AP). Zugleich bekämpft die Bf die Beurteilung ihrer Vermietung von zwei Eigentumswohnungen (EW) als steuerliche Liebhabereibetätigung und beharrt auf der Abzugsfähigkeit pauschaler Betriebsausgaben nach § 17 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Das FA begründet die aufgrund der Feststellungen anlässlich der AP verfügte Wiederaufnahme der rechtskräftigen USt- und ESt-Bescheide des Prüfungszeitraumes einerseits damit, dass die von der Bf seit 1996 bzw. 1999 vermieteten Eigentumswohnungen im Jahr 2006 nach Erzielung eines Gesamtwerbungskostenüberschusses von rd. 3.800,- € (aus privaten Gründen und ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten) in eine Vermögensverwaltungs KG eingebracht wurden, was gemäß § 1 Abs. 2 LVO eine Einstufung als Liebhaberei zur Folge habe. Im Übrigen wäre die Vermietungstätigkeit der Bf auch zur Erreichung eines positiven

Gesamtüberschusses binnen des üblichen Beobachtungszeitraumes der LVO von 25 Jahren objektiv nicht geeignet gewesen. Die Einstufung als Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO führe zur Nichtanerkennung der Vermietungseinkünfte bzw. zur Aberkennung des Vorsteuerabzuges im Prüfungszeitraum, wogegen die Umsatzsteuer „*aufgrund der Rechnungslegung*“ nicht berührt werde.

Hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 – 2005 leitet das FA die Befugnis zur Wiederaufnahme ergänzend aus einem unzulässigen Ansatz pauschaler Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG bei Einkünften der Bf aus einer stillen Beteiligung ab. Ein solcher Abzug sei nur bei Einkünften nach § 22 oder § 23 EStG zulässig, nicht aber bei Einkünften aus Kapitalvermögen.

Im Rechtsmittel gegen die gemäß den AP-Feststellungen ergangenen, verfahrensgegenständlichen Bescheide verweist die Bf darauf, dass sie den Abzug des „Werbungskostenpauschales“ im Rahmen ihrer (nicht dem KEST-Abzug unterliegenden) „*Einkünfte nach § 27 (Beteiligung nach Art einer echten stillen Gesellschaft)*“ in den Abgabenerklärungen jeweils offengelegt hatte. Da sie im Rahmen ihrer Beteiligung insbesondere ihre Arbeitskraft eingebracht habe, während die Kapitaleinlage eine untergeordnete Rolle spiele, sehe sie sich mit vergleichbaren Aufwendungen konfrontiert, wie sie bei der Erzielung von Einkünften nach § 22 oder § 23 EStG anfielen, weshalb sie die im AP-Bericht dargestellte Differenzierung als unsachlich ablehne.

Auch zu ihrer Vermietungstätigkeit verneint die Bf das Hervorkommen von Tatsachen bzw. Feststellungen im AP-Verfahren, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnten. Das FA habe ihre erklärten Vermietungseinkünfte jahrelang unverändert in endgültige Veranlagungsbescheide übernommen, ohne von der Möglichkeit vorläufiger Abgabenbescheide nach § 200 BAO Gebrauch zu machen. Auch im Rahmen der AP sei keine Änderung der Bemessungsgrundlage vorgenommen worden.

Mit Blick auf die Liebhabereiprüfung nach der Liebhabereiverordnung vertritt die Bf den Standpunkt, dass die unentgeltliche (schenkungsweise) Übertragung der vermieteten Wohnungen an eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (an der sie überdies beteiligt sei) keinen Einfluss auf die Einkunftsquelleneignung ihrer Vermietungstätigkeit habe, da die Beobachtungszeiträume der Übertragenden und der Empfängerin zusammenzurechnen seien. Entsprechend sei die Vermietung auch nicht vor Erreichen eines Gesamtüberschusses beendet worden. Ob ein solcher binnen 25 Jahren erzielt werde, sei mangels Vorliegens von Wiederaufnahmegründen im anhängigen Verfahren irrelevant und allenfalls im Veranlagungsverfahren 2006 zu prüfen.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) zum Rechtsmittel gegen die angefochtenen Sachbescheide verweist das FA auf eine unzureichende Offenlegung des maßgeblichen Sachverhalts zu den Einkünften aus Kapitalvermögen in den zugrunde liegenden Abgabenerklärungen der Bf. Deren Darstellung habe sich jeweils auf das rechnerische Gesamtergebnis aus zwei Einkunftsquellen beschränkt, ohne Bezug auf die strittige Abzugsposition zu nehmen. Diese sei andererseits in Beilagen zu den

Abgabenerklärungen jeweils explizit selbständigen/gewerblichen Einkünften zugeordnet gewesen. Der für die nunmehrige Besteuerung entscheidende Sachverhalt habe erst unter Mitwirkung der steuerlichen Vertretung der Bf im AP-Verfahren geklärt werden können.

In Bezug auf die Vermietungstätigkeit leitete das FA in der BVE eine Wiederaufnahmebefugnis ergänzend aus der erstmaligen Vorlage einer Prognoserechnung im Zuge des verfahrensgegenständlichen AP-Verfahrens ab. Aus dieser, allerdings auf den Zeitraum 1996 – 2005 beschränkten Planungsrechnung habe sich - trotz 10jähriger Verteilung von in den Abgabenerklärungen sofort abgesetzten Aufwendungen – kein Gesamtüberschuss ergeben.

Nach der Literatur stelle das Hervorkommen näherer Umstände über die Marktgerechtigkeit eines Verhaltens, etwa durch die erstmalige Vorlage von Kalkulationsunterlagen, einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar. Da für eine amtswegige Wiederaufnahme behördliches Verschulden an einer zunächst unzureichenden Sachverhaltsklärung unerheblich sei, komme es nicht darauf an, ob die Bf bereits im Veranlagungsverfahren zur Vorlage einer Prognoserechnung aufgefordert worden sei.

Im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) bezeichnet die Bf die Ausführungen des FA in der BVE als reine Schutzbehauptungen. Tatsächlich zeige die Darstellung in der BVE, dass alle für die Berechnung der erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen erforderlichen Daten den von ihr eingereichten Abgabenerklärungen bzw. Beilagen zu entnehmen gewesen seien. Die geltend gemachten Werbungskosten seien vom FA trotz der „*unrichtigen Formularüberschrift*“ den richtigen Einkünften (BFG-Anmerkung: gemeint den Einkünften aus Kapitalvermögen) zugeordnet und dort zutreffend in Abzug gebracht worden. Die Saldierung mehrerer Einkunftsquellen innerhalb dieser Einkunftsart sei dem FA aus den Veranlagungen der Vorjahre bekannt gewesen. Eine andere rechtliche Beurteilung des zum Zeitpunkt der Erstveranlagung bekannten Sachverhalts stelle weder einen Wiederaufnahmegrund dar, noch vermöge sie eine Verletzung der Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO darzutun.

Im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit lägen der im Veranlagungsverfahren unterlassenen Anforderung einer Prognoserechnung ebenso wie dem Unterbleiben vorläufiger Erstveranlagungen Entscheidungen der Abgabenbehörde zugrunde, welche eine spätere Wiederaufnahme der Bescheide nicht rechtfertigen könnten. Die Relevanz einer privat veranlassten, anstelle einer durch Unwägbarkeiten hervorgerufenen, unentgeltlichen Übertragung der Mietobjekte an die Vermögensverwaltungs KG (welche die Vermietung fortführe), sei von der Abgabenbehörde nicht dargetan worden. Ebenso wenig habe das AP-Verfahren Hinweise auf ein nicht marktgerechtes Verhalten ihrerseits hervorgebracht, weshalb der entsprechende Hinweis in der BVE ins Leere gehe. Einschlägige VwGH- und UFS-Judikatur belege, dass die unzutreffende rechtliche Beurteilung einer Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle ebenso wenig einen Wiederaufnahmegrund darstelle, wie das bloße Abweichen der tatsächlich erzielten von prognostizierten Ergebnissen. Vorläufige Veranlagungen zur Beurteilung

der Einkunftsquelleneignung ihrer Vermietung stünden dem FA unter den gegebenen Umständen daher nur mehr für künftige Jahre offen.

Es wurde erwogen:

Nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens (erstinstanzliche Verfahrensunterlagen, elektronische Datenbanken der Abgabenbehörde, des Grundbuchs und des Firmenbuchs) legt das BFG der rechtlichen Beurteilung im anhängigen Verfahren folgenden als erwiesen beurteilten Sachverhalt zugrunde:

Die Bf war im Verfahrenszeitraum mit Einkünften aus einer innerhalb des Familienverbandes zugepachteten Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus drei Vermietungstätigkeiten (davon zwei im Rahmen von Miteigentümergeinschaften im Familienverband) und Einkünften aus Kapitalvermögen (resultierend aus zwei Beteiligungen als stille Gesellschafterin an Unternehmungen im Familienverband) steuerlich erfasst.

Eine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit der Bf ist in den Verfahrensunterlagen nicht dokumentiert.

Aufgrund von Schenkungen aus dem Familienverband war die Bf seit März 1996 bzw. Juni 1999 Alleineigentümerin von zwei Eigentumswohnungen (EW) im ersten bzw. dritten Stock des Hauses (Ortsangabe) , (Vermietungsadresse) .

Mit "*Einbringungsvertrag*" vom 29.März 2007 übertrug sie diese Wohnungen als Sacheinlage gegen eine 5%ige Kommanditbeteiligung und eine Barzahlung von 38.000,- € an die XY- Vermögensverwaltungs KG, an der sie seither mit einer Hafteinlage von 50,- € beteiligt ist. Unbeschränkt haftender Komplementär dieser Gesellschaft mit dem Geschäftszweck der Vermögensverwaltung war bis Juli 2015 der zu 95% beteiligte Gatte der Bf (im Juli 2015 fand ein Wechsel in der Gesellschafterstruktur der KG statt).

Die Übertragung der beiden Eigentumswohnungen an die XY- Vermögensverwaltungs KG wurde mit einer Bemessungsgrundlage in Höhe der Bareinlage der GreSt unterworfen. Eine nachfolgende Bewirtschaftung der beiden Wohnungen durch die XY- Vermögensverwaltungs KG ist den abgabenbehördlichen Datenbanken nicht zu entnehmen (kein USt- oder Gewinnfeststellungsverfahren).

Die Bf hatte als Alleineigentümerin die beiden Wohnungen an eine in der Rechtsform einer GmbH & Co KG betriebene Physikalische Therapieeinrichtung vermietet, an welcher ihr Gatte und ein Schwager als (zeitweilig geschäftsführende) Kommanditisten und GmbH-Gesellschafter beteiligt waren (seit 7/2015 ist die Bf selbst Alleingesellschafterin des inzwischen umgegründeten Unternehmens).

In den ESt-Erklärungen 1997 bis 2005 (= Ende des Prüfungszeitraumes) hatte die Bf aus der Vermietung an die Therapieeinrichtung einen Werbungskostenüberschuss von insgesamt 63.813,73 € ausgewiesen. Die ESt-Erklärungen 2006 und 2007 enthielten - ohne nähere Erläuterung -, trotz der erst im März 2007 erfolgten Übertragung auf die XY- Vermögensverwaltungs KG, keine Vermietungseinkünfte aus den beiden EW in der (Vermietungsadresse). Für 2007 reichte die Bf zudem keine USt-Erklärung mehr ein. Im Jahr 1996 hatte die Bf nach dem Inhalt ihrer Abgabenerklärungen zwar Vermietungseinkünfte erzielt, doch waren diese, ihrer Stellungnahme im AP-Verfahren zufolge, nicht der verfahrensgegenständlichen Vermietung zuzuordnen.

Maßgeblichen Anteil am negativen Vermietungsergebnis des Zeitraumes 1997 – 2005 hatte eine in den Jahren 1999/2000 durchgeführte Großreparatur mit einem Volumen von rd. 97.000,-€/ 1,343.000,- S), deren Kosten etwa zu 55% im Wege eines Sofortabzuges in den Jahren des Anfallens als Werbungskosten berücksichtigt worden waren bzw. mit dem Restbetrag ab 1999 zu je 1/10 nach § 28 Abs.2 EStG abgeschrieben wurden. Im Jahr 2002 waren weitere 25.800,-€/ 355.000,- S an Reparaturkosten angefallen (ebenfalls 1/10-Abschreibung nach § 28 Abs.2 EStG).

Die USt- und ESt-Veranlagungen der betreffenden Jahre waren bis zur verfahrensgegenständlichen AP ohne Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft dieser Vermietungstätigkeit jeweils erklärungsgemäß im Wege endgültiger Bescheide erfolgt.

Nachdem das FA erstmals im Zuge der AP für 2001 – 2005 von der Beendigung der verfahrensgegenständlichen Vermietung Kenntnis erlangt hatte, wurde der Bf mittels Vorhalt ein mit dem Nichterreichen eines Totalüberschusses im Vermietungszeitraum 1996 – 2006 begründeter Liebhabereiverdacht iSd § 1 Abs.2 LVO mitgeteilt und sie zugleich zur Stellungnahme aufgefordert.

Die Bf beantwortete den AP-Vorhalt mit der Vorlage einer „*Ergebnisaufstellung*“ für den Zeitraum 1996 – 2005, welche die in ihren Einkommensteuererklärungen dieser Jahre enthaltenen Ergebnisse aus der verfahrensgegenständlichen Vermietung zunächst jahresweise aufgegliedert und sodann saldiert als Gesamtbetrag auswies (Gesamtergebnis für 1998 – 2005: - 75.297,88 €, Nullergebnisse für 1996 und 1997).

Zudem stellte die Bf in diese Aufstellung zwei alternative Ergebnisvarianten dar, in welchen die in den Jahren 1999 – 2002 angefallenen Reparaturkosten in unterschiedlicher Form, jedoch jeweils nur teilweise erfasst waren (*Variante 1*: Ergebnis unter Berücksichtigung nur der sofort abgesetzten Reparaturkosten, jedoch ohne Einbeziehung der nach § 28 Abs.2 EStG verteilten Kosten der beiden Großreparaturen aus 1999 und 2002: - 34.471,45 € für 1998 – 2005; *Variante 2*: Ergebnis unter Verteilung der sofort abgesetzten Kosten aus der Großreparatur 1999/2000 nach § 28 Abs.2 EStG, jedoch ohne Ansatz der in den ESt-Erklärungen tatsächlich nach § 28 Abs.2 EStG verteilten Reparaturkosten aus den Jahren 1999 und 2002: - 17.513,16 € für 1998 – 2005).

Trotz unvollständig erfasster Reparturkosten war das Resultat in beiden Berechnungsvarianten der Bf somit negativ (bei Einbeziehung des für 1997 erklärten Jahresergebnisses jeweils um rd. 10.000,- € niedrigere Negativergebnisse).

Über die aus eingereichten Abgabenerklärungen ersichtlichen bzw. ableitbaren Daten hinausgehende Angaben enthielt diese „*Ergebnisaufstellung*“ der Bf nicht.

Eine Darstellung ihrer zu Beginn der Vermietung erstellten Ergebnisplanung für einen 20 bzw. 23jährigen Zeitraum (Prognoserechnung zur Widerlegung der Liebhabereivermutung) legte die Bf weder im Zuge der AP noch im anschließenden Rechtsmittelverfahren vor.

Die steuerliche Berücksichtigung verlustträchtiger Vermietungstätigkeiten hat seit den 90iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts nach Maßgabe der Bestimmungen der Liebhabereiverordnung zu erfolgen.

Entstehen aus der Vermietung von Eigentumswohnungen Verluste, ist demnach grundsätzlich von einer Liebhabereibetätigung auszugehen (Liebhabereivermutung nach § 1 Abs.2 der für das anhängige Verfahren maßgeblichen Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 1993/33 (LVO) sowohl in der Stammfassung als auch in der für Vermietungen ab 14.Nov.1997 geltenden Fassung des BGBl II 1997/358), es sei denn die Art der konkreten Bewirtschaftung lässt das Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten binnen eines Zeitraumes von 20 Jahren erwarten (im Bereich des BGBl II 1997/358 allenfalls binnen 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen). Für Vermietungstätigkeiten, auf welche die Stammfassung der LVO anzuwenden ist, konkretisiert der VwGH in ständiger Rechtsprechung, der sich das BFG anschließt, diesen 20jährigen Bewirtschaftungszeitraum zur Widerlegung der in § 1 Abs.2 LVO normierten Liebhabereivermutung, wobei die Nachweisführung dem Vermieter obliegt, der das Bewirtschaftungsergebnis steuerlich geltend macht. Der Zeitraum von 20 bzw. 23 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen von Beginn an dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Die Nachweisführung hat nach ständiger VwGH-Rechtsprechung anhand einer realistischen Prognoserechnung zu erfolgen, welche auf die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietungstätigkeit und die bis zum Ablauf des Prognosezeitraumes zu erwartenden Einnahmen und Kosten Bedacht nimmt. Unbestimmte Vorbringen reichen zur Widerlegung der Liebhabereivermutung nicht aus (z.B. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055; 24.6.2010, 2006/15/0343; 20.12.2012, 2009/15/0033).

Einer Liebhabereiprüfung nach § 1 Abs.2 LVO sind nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Wird die Art der Bewirtschaftung im Lauf des zu beurteilenden Zeitraumes grundlegend geändert, führt dies zur Beendigung des bisherigen und zum Beginn eines neuen Bewirtschaftungszeitraumes. Ob eine Änderung

der Bewirtschaftungsart vorliegt, ist anhand der ursprünglichen Planung zu prüfen (z.B. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192).

Ziel der Liebhabereiprüfung ist die Feststellung einer auf Dauer ertraglosen Tätigkeit eines Abgabepflichtigen zum Zweck der Abgrenzung von dessen wirtschaftlichen Betätigungen mit potentiell ertragsteuerlichem Besteuerungssubstrat. Ein Wechsel des ertragsteuerlichen Zurechnungssubjekts beendet daher grundsätzlich den einer Liebhabereibeurteilung zugrunde zu legenden Zeitraum, auch wenn der Rechtsnachfolger die bisherige Bewirtschaftungsart unverändert fortsetzt. In Ausnahmefällen kann eine andere Betrachtungsweise geboten sein, etwa im betrieblichen Bereich kraft der gesetzlichen Sonderregelungen des Umgründungssteuerrechts oder – unter dem Blickwinkel des § 21 BAO – sofern das wirtschaftliche Engagement des bisherigen Zurechnungssubjekts *unverändert*, wenn auch auf anderer Rechtsgrundlage oder in anderer Rechtsform fortgesetzt wird (vgl. VwGH 20.3.2013, 2009/13/0058).

Nach der Judikatur des VwGH steht es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht zwingend entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses (sei es entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen wird. Doch obliegt es in diesem Fall dem Abgabepflichtigen, neben der Erreichbarkeit eines Gesamtüberschusses innerhalb von 20 bzw. 23 Jahren, auch darzutun, dass seine ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, die Vermietung bis zum Erreichen des positiven Gesamtergebnisses zu betreiben und sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob diese Umstände dem privaten Bereich oder der Sphäre der Einkünfteerzielung des Abgabepflichtigen zuzurechnen sind (z.B. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343 mwV; 6.7.2006, 2002/15/0170; 3.7.2003, 99/15/0017, u.a.).

Auf Basis der dargestellten Sach- und Rechtslage erweist sich der Standpunkt der Bf hinsichtlich der Unbeachtlichkeit der unentgeltlichen Übertragung ihrer beiden EW in der (Vermietungsadresse) auf die XY- Vermögensverwaltung KG im Jahr 2006 bei der vorzunehmenden Liebhabereiprüfung nach § 1 Abs. 2 LVO als unhaltbar.

Mit dem (erstmal im AP-Verfahren vorgelegten) Einbringungsvertrag vom 29.März 2007 wurde die Abgabenbehörde davon in Kenntnis gesetzt, dass die Bf als bisherige Alleineigentümerin jene beiden Eigentumswohnungen, welche die Quelle der aus dem Blickwinkel der LVO zu beurteilenden Vermietungstätigkeit gebildet hatten, (mit Wirksamkeit *ab Vertragsunterfertigung*) auf die XY- Vermögensverwaltung KG übertragen hatte. Da sich die Bf an dieser Personengesellschaft nur zu 5% beteiligte, während ihr Gatte die restliche Beteiligung innehatte, kann keine Rede davon sein, dass ihr der strittigen Vermietungstätigkeit dienendes, wirtschaftliches Engagement nach der Übertragung an die XY- Vermögensverwaltung KG unverändert fortgeführt wurde.

Eine gesetzliche Ausnahmebestimmung oder entsprechende VwGH-Judikatur als Grundlage für die behauptete Unbeachtlichkeit der Vermögensübertragung bei der Liebhabereibeurteilung wurden von der Bf nicht genannt und sind auch für das

BFG nicht ersichtlich. Insbesondere sind die Bestimmungen des UmgrStG mangels Vorliegens eines Betriebes nicht maßgeblich. Dagegen spricht etwa die bis zum Schenkungsmeldegesetz 2008, somit die bis 31.7.2008 geltende Rechtslage des § 28 Abs. 2 EStG, nach welcher eine unentgeltliche Übertragung unter Lebenden zum Verlust bis dahin nicht verwerteter 1/10-Absetzungen führte, gegen die von der Bf vertretene Rechtsposition (in diesem Zusammenhang sei auf eine unrichtige Darstellung in Punkt 9., letzter Absatz des Einbringungsvertrages vom 29.März 2007 verwiesen).

Tatsächlich liegt auf Basis der dargestellten Rechtslage für die vorzunehmende Liebhabereiprüfung mit der Übertragung der beiden EW an die XY-

Vermögensverwaltung KG ein abgeschlossener Bewirtschaftungszeitraum vor, innerhalb dessen nach dem Verfahrensergebnis aus der zu beurteilenden Vermietung kein positives Gesamtergebnis erzielt wurde. Vielmehr führte die Vermietung, wie ausgeführt, im Zeitraum 1997 – 2005 zu einem Werbungskostenüberschuss von insgesamt 24.445,66 €. Einnahmenüberschüsse für 1996 und 2006 bzw. 2007, welche dieses Negativergebnis übersteigen, wurden von der Bf weder in den entsprechenden Einkommensteuererklärungen ausgewiesen, noch in der im AP-Verfahren vorgelegten „*Ergebnisaufstellung*“ und auch im weiteren Verfahren nicht einmal behauptet.

Da - die im gesamten Vermietungszeitraum steuerlich vertretene - Bf im AP-Verfahren aufgefordert worden war, zum Voluptuarverdacht nach § 1 Abs.2 LVO Stellung zu nehmen, konnte – auch vor dem Hintergrund der zur Übertragung der Mietobjekte an die XY- Vermögensverwaltung KG vertretenen Rechtsposition - keine Unklarheit darüber bestehen, dass bei der Ergebnisermittlung zur Widerlegung der Liebhabereivermutung sämtliche im Zeitraum des Alleineigentums der Bf erzielten Vermietungsergebnisse einzubeziehen waren.

Unter diesen Umständen geht das BFG davon aus, dass die Bf bis zur Übertragung der beiden Wohnungen an die XY- Vermögensverwaltung KG aus der strittigen Vermietungstätigkeit keinen steuerlichen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt hat. Die (ebenfalls negativen) Ergebnisse der von der Bf im AP-Verfahren vorgelegten Alternativberechnungsvarianten ändern daran nichts, zumal sie die angefallenen Reparaturkosten unvollständig erfassen.

Wie dargestellt, blieb die Bf die Vorlage einer nach den Kriterien der VwGH-Judikatur erstellten Prognoserechnung zur Widerlegung des Voluptuarverdachts nach § 1 Abs.2 LVO im AP-Verfahren schuldig. Dies war keineswegs Ausfluss ihres (unrichtigen) Rechtsstandpunkts zur fehlenden Auswirkung einer unentgeltlichen Übertragung der Vermietungsobjekte. Tatsächlich hätte es gerade diese von der Bf vertretene Sichtweise verlangt, in Reaktion auf die Aufforderung zur Stellungnahme zum Liebhabereiverdacht im AP-Verfahren, eine plausible Gesamtprognose für den Zeitraum 1996 bis 2015 (bzw. allenfalls 2018) – somit unter planmäßiger Einbeziehung der Vermietungsergebnisse für Zeiträume nach der Übertragung der Mietobjekte an die XY- Vermögensverwaltung KG - vorzulegen. Von dieser Möglichkeit hat sie aber weder im AP-Verfahren noch im Rechtsmittel und auch nicht im Vorlageantrag Gebrauch

gemacht. Es ist offensichtlich, dass die Bf vielmehr bemüht war, in ihrer Stellungnahme zum AP-Vorhalt („*Ergebnisaufstellung*“) jegliche Angaben zu vermeiden, aus welchen ein Wiederaufnahmegrund aus dem Titel des Neuerungstatbestandes ableitbar sein könnte.

Die Ausführungen im Rechtmittelverfahren belegen, dass die Bf – wohl aus denselben Überlegungen – auch zu den Gründen für die Übertragung der Mietobjekte an die XY-Vermögensverwaltung KG und damit zu den Gründen für die vorzeitige Beendigung der strittigen Vermietungstätigkeit, nicht Stellung nehmen *wollte*.

Zwar ist der Bf beizupflichten, dass der im AP-Bericht zum Ausdruck gebrachte, generelle Ausschluss privater Anlässe als Grundlage einer Voluptuar-unschädlichen, vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit in der VwGH-Judikatur keine Deckung findet (z.B. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343 mwV). Dies enthob sie im Rahmen ihrer Verpflichtung zur Widerlegung der Liebhabereivermutung des § 1 Abs.2 LVO aber nicht von der Notwendigkeit zur Darlegung jener Umstände, welche der Umsetzung ihrer ursprünglich geplanten Vermietung bis zum Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses entgegenstanden.

Tatsächlich wurden von der Bf weder die objektive Möglichkeit der Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb von 20 bzw. 23 Jahren, noch das Vorliegen eines ursprünglichen Planes zur Ausübung der Vermietungstätigkeit bis zu dessen Erreichen dargetan. Damit hat sie die nach § 1 Abs.2 LVO für die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit bestehende Liebhabereivermutung nicht widerlegt. In dieser Situation kommt es nicht mehr darauf an, ob tatsächlich – wie vom FA ohne nähere Untermauerung behauptet – nach der Art der von der Bf durchgeführten Bewirtschaftung selbst binnen 25 Jahren (bzw. lt. LVO binnen 20 oder 23 Jahren) kein positives Gesamtergebnis zu erwarten war.

Auf Basis dieses Zwischenergebnisses bleibt zu klären, ob unter den dargestellten Umständen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der rechtskräftigen Veranlagungsbescheide des Verfahrenszeitraumes unter Heranziehung des sogenannten Neuerungstatbestandes nach § 303 BAO vorlagen.

Nach der geltenden Rechtslage ist, soweit für das anhängige Verfahren relevant, eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amtswegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit b BAO idgF).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn 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 wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 22. 11. 2006, 2003/15/0141, 24. 2. 2004, 2000/14/0186; 29. 9. 2004, 2001/13/0135 u.a.).

Eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts alleine rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden nicht (vgl. *Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, S 727 und die dort angeführte Judikatur*).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen und bezieht sich damit auf den behördlichen Wissensstand im jeweiligen Veranlagungsjahr aufgrund der Abgabenerklärungen und Beilagen des betreffenden Jahres iVm dem übrigen Akteninhalt.

Als Tatsachen kommen mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche, sinnlich wahrnehmbare Umstände (Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften) in Betracht, aber auch innere Vorgänge (Ansichten, Absichten und Gesinnungen). Letzteren kommt in einem rechtsstaatlichen Verfahren Relevanz nur zu, wenn sie sich in einer für Dritte objektiv nachvollziehbaren und nachprüfbaren Form manifestieren. Dies kann auch durch Ableitung zeitlich zurückliegender, innerer Vorgänge aus späteren Verhaltensweisen erfolgen.

Auf einer derartigen Indizienkette beruht etwa der Rückschluss von einer (vorzeitig im Sinn der dargestellten Liebhabereibeurteilung) erfolgten Beendigung einer Vermietungstätigkeit (z.B. durch unentgeltliche Übertragung des Mietobjekts) auf die ursprüngliche Ertragsplanung des bisherigen Vermieters. Insofern stellt die nachträgliche Übertragung des Mietobjekts auch kein „novum productum“ im Sinne der Bestimmungen des § 303 BAO dar.

Auf Basis der dargestellten Sach- und Rechtslage zur strittigen Vermietungstätigkeit der Bf war die Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme der rechtskräftigen Abgabenbescheide des Verfahrenszeitraumes aus dem Titel des sogenannten Neuerungstatbestandes nach § 303 Abs. 4 lit. d BAO idF vor FVwGG 2012, BGBl I 2013/14 bzw. § 303 Abs. 1 lit b BAO idgF berechtigt.

Wie erwähnt, hatte die Bf in den ESt-Erklärungen 2006 (und auch 2007) keine Angaben zu den Gründen für die fehlenden Einkünfte aus der zu beurteilenden Vermietungstätigkeit gemacht. Aus der weitere Inhalt des vorgelegten Veranlagungsaktes lässt dazu keine Feststellungen zu. Vielmehr wurde der Abgabenbehörde nach dem Verfahrensergebnis die – für die im anhängigen Verfahren vorzunehmende Liebhabereibeurteilung entscheidende - vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit erstmals im Zuge des AP-Verfahrens bekannt und durch den Einbringungsvertrag vom 29.März 2007 belegt. Ab diesem Zeitpunkt lagen für die Abgabenbehörde die Voraussetzungen zur abschließenden Beurteilung der Einkunftsquelleneignung der strittigen Vermietungstätigkeit der Bf vor.

Ob dieser Beendigung ein entgeltliches oder ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zugrunde lag, spielt für die durchzuführende Liebhabereibeurteilung keine Rolle. Insofern bedurfte die Übertragung der Mietobjekte auf die Rechtsnachfolgerin auch keiner Beurteilung im anhängigen Verfahren.

Da sämtliche wiederaufgenommenen Sachbescheide für die Jahre 2001 – 2004 vor dem 29. März 2007 ergangen waren, stellt der im AP-Verfahren hervorgekommene Einbringungsvertrag insofern ein sogenanntes „novum productum“ dar und ist damit kein geeignetes Beweismittel zur Rechtfertigung einer Wiederaufnahme der rechtskräftigen Veranlagungsbescheide 2001 bis 2004.

Hinsichtlich des USt-Bescheides 2005 vom 3. April 2007 und des (nach § 295 BAO geänderten) ESt-Bescheides 2005 vom 19. April 2007 erfüllt der Einbringungsvertrag vom 29. März 2007 als „novum repertum“ dagegen die Erfordernisse eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes.

Nun vermag zwar der Einbringungsvertrag vom 29. März 2007 als nachträglich erstelltes *Beweismittel* eine Wiederaufnahme der Abgabenbescheide 2001 – 2004 nicht zu tragen, doch trifft dies, wie zuvor dargestellt, auf die *Tatsache* der vorzeitigen Übertragung der Mietobjekte als Indiz für eine bereits anfänglich befristet geplante Vermietungstätigkeit der Bf nicht zu.

Es lag an der Bf, dieses Indiz zu widerlegen, doch blieb sie eine entsprechende Beweisführung schuldig. Dies nicht nur im Zuge der AP-Aufforderung zur Stellungnahme zum Liebhabereiverdacht nach § 1 Abs. 2 LVO, sondern auch in weiterer Folge bis zum Vorlageantrag, d.h. auch nach der dargestellten abgabenbehördlichen Argumentation im AP-Bericht und in der BVE, denen nach der VwGH-Judikatur Vorhaltscharakter zukommt (z.B. VwGH 30.4.2003, 99/13/0251 u.a.).

Vor diesem Hintergrund stellt die erst im AP-Verfahren bekannt gewordene Beendigung der Vermietung durch Übertragung der Mietobjekte am 29. März 2007 eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO dar (novum repertum), die das FA zur amtswegigen Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001-2005 nach § 303 Abs. 4 BAO berechtigte.

Da unter den dargestellten Umständen von einer von Beginn an befristet geplanten Vermietung auszugehen ist, kam es, entgegen dem Standpunkt der Bf, für die steuerliche Beurteilung entscheidend darauf an, ob innerhalb des Zeitraumes bis zur Übertragung der Mietobjekte an die XY- Vermögensverwaltungs KG ein positives steuerliches Gesamtergebnis nach der Planung der Bf zu erwarten war und aufgrund des abgeschlossenen Bewirtschaftungszeitraumes darüber hinaus, ob dieses auch tatsächlich erzielt wurde (das tatsächlich erzielte Ergebnis dient nach ständiger VwGH-Judikatur zur Vermietung nach § 1 Abs. 2 LVO dem Nachweis der Plausibilität einer Planung; das im UFS-Erkenntnis vom 26.6.2007, RV/0414-L/06 als Argument für die Unerheblichkeit des tatsächlich erzielten Ergebnisses zitierte VwGH-Erkenntnis vom 12.9.1996, 94/15/0064, 0065 betraf im Übrigen keine Vermietung nach § 1 Abs. 2 LVO).

Nachdem aus der verfahrensgegenständlichen Vermietung der beiden Wohnungen weder ein Gesamtüberschuss tatsächlich erzielt, noch der Nachweis einer entsprechenden Planung erbracht wurde, entspricht die den angefochtenen Bescheiden zugrundeliegende

Beurteilung dieser Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung auch in materieller Hinsicht der geltenden Rechtslage.

Für eine abweichende Beurteilung im Bereich der Umsatzsteuer, zu welcher sich die Bf im Rechtsmittel nicht explizit geäußert hat, bietet das Verfahrensergebnis keine tragfähigen Anhaltspunkte.

Anzumerken bleibt, dass mit der verfahrensgegenständlichen Beurteilung keine Aussage über die steuerliche Qualifikation einer Vermietung der beiden Eigentumswohnungen in der (Vermietungsadresse) durch die Rechtsnachfolgerin der Bf getroffen wird.

In Ergänzung zur dargestellten Wiederaufnahmebefugnis auf Basis der Vermietungstätigkeit der Bf, ergeben sich im Zusammenhang mit deren Einkünften aus Kapitalvermögen weitere Wiederaufnahmegründe zumindest bezüglich der ESt-Bescheide 2004 und 2005.

Die im Verfahrenszeitraum erzielten Einkünfte aus Kapitalvermögen resultieren aus zwei Beteiligungen der Bf als stille Gesellschafterin an unternehmerischen Aktivitäten ihres Gatten (seit 1993 stille Beteiligung an den Ergebnissen aus der ärztlichen Praxis des Gatten, seit 1999 – gemeinsam mit anderen Mitgliedern des Familienverbandes - auch stille Beteiligung an der vom Gatten gegründeten Z- Betriebs GmbH & Co KEG bzw. der Z- Betriebs GmbH).

Die stille Beteiligung der Bf an der Z- Betriebs GmbH & Co KEG bzw. der Z- Betriebs GmbH ist fremdfinanziert. Da der Beteiligungsvertrag ein Verfügungsrecht über den Ertragsanteil der stillen Gesellschafter erst zum Zeitpunkt der Abschichtung ihrer Beteiligung vorsieht, ergeben sich zu dieser Beteiligung alljährlich negative Einkünfte der Bf aus Kapitalvermögen in Höhe des Fremdfinanzierungsaufwandes (Eingaben/Bf vom 17.Dez.2001 bzw. 4.Nov.2004 im Zuge der Veranlagungen 2000 und 2002). Diese Negativeinkünfte wurden in den ESt-Erklärungen des Verfahrenszeitraumes bis inklusive 2003 getrennt von den Einkünften aus der zweiten stillen Beteiligung der Bf ausgewiesen. In den Abgabenerklärungen 2004 und 2005 sind sie saldiert mit den Erträgen aus der stillen Beteiligung der Bf an den selbständigen Einkünften ihres Gatten als Arzt dargestellt.

Im Rahmen der stillen Beteiligung an den Einkünften aus der ärztlichen Tätigkeit Ihres Gatten (Vermögenseinlage 1993: 300.000,- S plus Arbeitskraft) hatte die Bf nach dem Inhalt der im AP-Verfahren vorgelegten Beteiligungsvereinbarung zunächst Anspruch auf jährlich 30%, seit 1996 auf 20% des Gewinns aus der Arztpraxis. Im Verfahrenszeitraum erklärte sie daraus Einkünfte aus Kapitalvermögen von 261.171,- €/18.890,- € (2001), 28.200,- € (2002) bzw. 23.500,- € (2003). In den Jahren 2004 und 2005 wurden die Einkünfte aus den beiden stillen Beteiligungen in den ESt-Erklärungen der Bf, wie erwähnt, saldiert dargestellt.

Den Abgabenerklärungen 2002, 2003 und 2005 schloss die Bf jeweils eine Beilage mit der Bezeichnung „*Basispauschalierung*“ an, in welcher sie 6% Betriebsausgaben von Umsätzen aus „*kaufmännischer und technischer Beratung (freiberuflich & gewerblich)*“ in Abzug brachte. Der daraus resultierende „*Überschuss*“ entsprach in den Jahren

2002/2003 betragsmäßig den in der Einkommensteuererklärung aus der stillen Beteiligung an der Arztpraxis des Gatten erklärten Einkünften aus Kapitalvermögen. 2004 und 2005 lässt sich dieser Zusammenhang aufgrund der in der Einkommensteuererklärung vorgenommenen Saldierung der Kapitaleinkünfte aus beiden Beteiligungen nicht herstellen. Zur ESt-Erklärung 2004 enthalten die Verfahrensunterlagen zudem keine entsprechende Beilage.

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens 2002 war die Bf vom FA mittels Vorhalt - unter Verweis auf die Betragsidentität mit den unter Kz 361 erklärten Kapitaleinkünften - um Bekanntgabe der *in der Beilage* enthaltenen Einkunftsart aufgefordert worden. Die Bf hatte sich dazu im Antwortschreiben nicht geäußert sondern lediglich darauf verwiesen, dass die Kz 361 ihre „*Einkünfte aus stiller Gesellschaft*“ beim Gatten beinhalte.

Kurz danach hatte die Bf eine analog erstellte Einkommensteuererklärung für 2003 eingereicht.

In sämtlichen Jahren des Verfahrenszeitraumes waren erklärungskonforme Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Erstbescheide eingeflossen. Selbständige oder gewerbliche Einkünfte wurden nicht erfasst.

Nach § 17 Abs. 1 EStG idF des Verfahrenszeitraumes können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder § 23 EStG unter bestimmten Voraussetzungen die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt u.a. bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung 6% der Umsätze iSd § 125 Abs. 1 lit. a BAO einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG, höchstens jedoch 13.200- €.

Die Regelung ist auf die in § 17 EStG taxativ angeführten betrieblichen Einkünfte im Sinne des § 22 oder des § 23 EStG beschränkt. Eine entsprechende Bestimmung für außerbetriebliche Einkünfte sieht das EStG bis heute nicht vor.

In materieller Hinsicht besteht aufgrund der dargestellten klaren Rechtslage bezüglich der Einkünfte der Bf aus Kapitalvermögen kein Zweifel, dass der vorgenommene Abzug pauschaler Betriebsausgaben als Werbungskosten zu Unrecht erfolgte. Dass die Bf die betreffenden Einkünfte als solche „*nach Art einer stillen Beteiligung*“ bezeichnet, ändert daran nichts, zumal sie die Ergebnisse in ihren Abgabenerklärungen des gesamten Verfahrenszeitraumes selbst dem (zudem nicht KEst-pflichtigen!) außerbetrieblichen Bereich zugeordnet hatte.

Der Inhalt der vorgelegten Beteiligungsvereinbarung mit dem Gatten aus dem Jahr 1993 (expliziter Ausschluss einer Beteiligung an Verlusten und dem Unternehmensvermögen, insbesondere an den stillen Reserven des Unternehmens) dokumentiert, dass diese geradezu auf eine Zuordnung zum außerbetrieblichen Bereich abzielt.

Mit dem Berufungshinweis auf das Überwiegen ihrer eingebrachten Arbeitskraft gegenüber der Bedeutung ihrer Kapitalbeteiligung macht die Bf nicht nachvollziehbar,

weshalb sie im Rahmen ihrer stillen Beteiligung am Ergebnis der ärztlichen Tätigkeit ihres Gatten mit „*vergleichbaren Aufwendungen konfrontiert*“ gewesen sein soll, wie bei der Erzielung von selbständigen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung. Entsprechend entbehrt auch der Einwand der Unsachlichkeit einer objektivierbaren Begründung.

Neben der taxativen Erfassung der in den Anwendungsbereich des § 17 Abs.1 EStG fallenden *betrieblichen* Einkunftsarten, die einer Erweiterung des pauschalen Betriebsausgabenabzuges auf nicht explizit genannte und konkret auf außerbetriebliche Einkünfte methodisch entgegensteht, ist es der Bf mit ihrem Vorbringen auch nicht gelungen, eine systemwidrige Gesetzeslücke aufzuzeigen, die eine sinngemäße Anwendung des pauschalen Betriebsausgabenabzuges bei der Ermittlung der von ihr erklärten Einkünfte aus der stillen Beteiligung am steuerlichen Ergebnis der Arztpraxis ihres Gatten aus sachlichen Gründen gebieten würde.

Insofern genügt es, auf den verfassungsrechtlich unbedenklichen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers zum Erlassen unterschiedlicher gesetzlicher Bestimmungen zur Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich zu verweisen, der durch das Vorbringen der Bf im anhängigen Verfahren in keiner Weise in Frage gestellt wird.

Der Abzug pauschaler Betriebsausgaben nach § 17 EStG bei den Einkünften der Bf aus Kapitalvermögen war daher vom FA im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten rückgängig zu machen.

Da sich die Argumentation des FA zur Wiederaufnahmebefugnis hinsichtlich der Einkünfte der Bf aus Kapitalvermögen auf die Jahre 2002 – 2005 beschränkt, erübrigt sich zum Jahr 2001 insofern eine Auseinandersetzung.

Wie ausgeführt, waren im Zuge des Veranlagungsverfahrens 2002 vom FA explizit Erhebungen zur Klärung der Einkunftsart des in der Beilage zur Einkommensteuererklärung mittels „*Basispauschalierung*“ nach § 17 EStG ermittelten „*Überschusses*“ durchgeführt worden, zu welchem sich die Bf in ihrer Stellungnahme vom 4.Nov.2004 – offenbar wiederum bewusst – nicht geäußert hatte. Dennoch ist der Konnex zu den erklärten Einkünften aus der stillen Beteiligung an den Praxiseinkünften des Gatten der Bf aufgrund der betragsmäßigen Identität herstellbar. Dass auch das FA diesen Schluss gezogen hatte, belegen der Text des FA-Vorhalts vom 28.Sept.2004 und die nach diesem Schriftverkehr erklärungsgemäß (ohne Zurechnung von selbstständigen oder gewerblichen Einkünften) durchgeführte Veranlagung.

Unter diesen Umständen stellt sich der verfehlte Abzug eines Betriebsausgabenpauschales nach § 17 EStG bei den (außerbetrieblichen) Einkünften der Bf aus Kapitalvermögen im ESt-Erstbescheid für 2002 als Ergebnis einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung dar. Eine Wiederaufnahme aus dem Titel des sogenannten „*Neuerungstatbestandes*“ ist damit nicht begründbar.

Dies ist aufgrund der gleichgelagerten Sachverhaltskonstellation in der Abgabenerklärung 2003 auch für den ESt-Bescheid 2003 anzunehmen.

Dagegen erlauben die Veranlagungsunterlagen der Bf für die Jahre 2004 und 2005 aufgrund der saldierten Darstellung des Ergebnisses aus den beiden stillen Beteiligungen der Bf in der Kz 367 der Einkommensteuererklärung keine Berechnung des Beteiligungsertrages aus der ärztlichen Praxis des Gatten und damit auch keine Beurteilung über einen tatsächlich erfolgten Abzug des in einer Erklärungsbeilage zum Jahr 2005 ausgewiesenen Betriebsausgabenpauschales nach § 17 EStG bei diesen Einkünften. Für 2004 entfiel diese Möglichkeit zudem mangels Vorlage einer entsprechenden Beilage.

Da der Bf gemäß der vorgelegten Beteiligungsvereinbarung kein fixer Betrag sondern eine prozentuelle Beteiligung am Gewinn ihres Gatten aus der Arztpraxis zustand, war – entgegen dem Berufungsvorbringen der Bf – für 2004 und 2005 auch eine Ableitung aus den Zahlen der Vorjahre nicht möglich (Erhebungen, welche Umstände den nach den AP-Feststellungen tatsächlich gleichbleibend hohen Beteiligungserträgen der Jahre 2003 – 2005 zugrunde lagen, waren offenbar ebenso wenig Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens, wie die Klärung der grundsätzlichen Fremdüblichkeit der beiden stillen Beteiligungen der Bf).

Da der Sachverhalt in Bezug auf die Höhe der Einkünfte aus der stillen Beteiligung der Bf an den Einkünften ihres Gatten aus dessen Arztpraxis für 2004 und 2005 erst im Zuge des AP-Verfahrens geklärt wurde, liegt - neben der aus den Vermietungseinkünften resultierenden Wiederaufnahmebefugnis - auch insofern eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs.1 lit. a BAO idgF vor, die eine Wiederaufnahme der ESt-Bescheide 2004 und 2005 rechtfertigt.

Im Ergebnis war dem eingebrachten Rechtsmittel der Bf gegen die aufgrund der AP für 2001-2005 ergangenen Bescheide sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide zur Umsatz- und Einkommensteuer 2001-2005 als auch hinsichtlich der Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001- 2005 der Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen zutreffen. Die Entscheidung folgt unstrittigen Grundsätzen des Abgabenrechts und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 13. August 2015