

und RV/5100886/2015,
RV/5100887/2015,
RV/5100888/2015,
RV/5100889/2015,
RV/5100890/2015

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 28. Mai 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt, alle datiert vom 28. April 2014, betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerdevorentscheidungen datiert vom 24. Februar 2015 betreffend die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 datiert vom 28. April 2015 werden aufgehoben.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Der Beschwerdeführer wurde mit den Bescheiden datiert vom 14. Oktober 2000 (2008, 2009), 18. Oktober 2011 (2010), 11. April 2012 (2011) und 13. März 2013 (2012) jeweils entsprechend seiner elektronischen Abgabenerklärung antragsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Bereits mit Schreiben datiert vom 26. August 2011 war der Beschwerdeführer aufgefordert worden, hinsichtlich der Verluste 2008, 2009 und 2010 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Prognoserechnung vorzulegen, aus welcher ersichtlich sei, innerhalb welchen Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer, dass sich die Einkünfte wie folgt entwickeln würden:

Jahr	Einnahmen	Fremd-finanzierungs-kosten	Sonstige Werbungskosten	Einkünfte	Gesamteinkünfte
2008	5.430,38	12.137,67	5.022,54	-11.729,83	-11.729,83

2009	6.575,00	10.173,16	4.424,10	-8.022,26	-19.752,09
2010	9.536,04	8.483,36	5.237,80	-4.185,12	-23.937,21
2011	9.500,00	7.000,00	5.000,00	-2.500,00	-26.437,21
2012	k.A.	k.A.	k.A.	-1000,00	-27.437,21
2013	k.A.	k.A.	k.A.	0	-27.437,21
2014	k.A.	k.A.	k.A.	k.A.	

Am 11. April 2014 teilte das Finanzamt Beschwerdeführer mit, dass bisher nicht bekannt gewesen sei, dass der Beschwerdeführer die Vermietungstätigkeit vorzeitig 2013 beendet habe. Der Beschwerdeführer habe das Vermietungsobjekt im Jahr 2008 erworben und vor dem Erzielen eines Gesamtüberschusses veräußert. Er werde daher aufgefordert, Beweise dafür vorzulegen, dass der ursprüngliche Plan auf das Aufrechterhalten der Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zum vorzeitigen Einstellen der Betätigung erst nachträglich ergeben habe.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 15. April 2014, dass er die vermietete Immobilie im Dezember 2001 im Erbweg erhalten habe. Bei Beginn der erstmaligen Vermietung im Juni 2008 sei die Absicht der Vermietung auf Gewinnerzielung gerichtet gewesen. Schon in der (oben dargestellten) ersten Prognoserechnung, sei darauf hingewiesen worden, dass "*die nach Entwicklung der freien Finanzierungskosten mit einem Überschuss zu rechnen ist*". Zum Nachweis der ursprünglichen Gewinnerzielungsabsicht würden zwei Mietverträge übermittelt. Die vorzeitige Kündigung eines Mieters habe allerdings für das Jahr 2009 Auswirkungen auf die Verlustentwicklung gehabt. Der Beschwerdeführer werte den viermonatigen Leerstand als unvorhersehbares Ereignis. Er habe einen neuen Mieter gesucht und auch ab 1. Januar 2010 gefunden. Den zweiten Mietvertrag habe er stillschweigend unbefristet verlängert, um einen Gesamtüberschuss erwirtschaften zu können. Am 1. Dezember 2013 sei dieser Mietvertrag für ihn unvorhersehbar aufgelöst worden. Da er zum gleichen Zeitpunkt in Ruhestand getreten sei und ein Kaufangebot für die Immobilie gehabt hätte, habe er sich entschlossen, auf dieses einzugehen.

In den Einkommensteuererklärungen 2008 bis 2013 habe der Beschwerdeführer Reisekosten, welche in seiner nichtselbstständigen Tätigkeit (als Gerichtsvollzieher) entstanden seien und welche ihm sein Arbeitgeber, die Republik Österreich, nicht ersetzt habe, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (zur Kennzahl 9530) als Werbungskosten gemacht. Diese Aufwendungen für Reisekosten hätten im Jahr 2008 € 2.526,35, im Jahr 2009 € 3.609,36, im Jahr 2010 € 2.868,75, im Jahr 2011 € 3.796,26, im Jahr 2012 € 3.763,50 und im Jahr 2013 € 3.370,13 ausgemacht.

Dementsprechend seien die Verluste bei den Einkünften aus Vermietungsverpachtung im Jahr 2008 mit € -9.203,48, im Jahr 2009 mit € -5.412,90, im Jahr 2010 mit € -1.316,37, im

Jahr 2011 mit € 559,31, im Jahr 2012 mit € -648,27 und im Jahr 2013 mit € -1.012,31 zu beziffern.

Beigelegt waren ein befristeter Mietvertrag beginnend am 15. Mai 2008 bis 30. April 2011 über eine aus drei Zimmern, Küche, Vorraum, Badezimmer, WC, zwei Abstellräumen, Heizraum, Dachterrasse und Garage bestehende Wohnung samt Gartennutzung, eine Bestätigung über die Beendigung des Mietverhältnisses am 1. September 2009 und ein weiterer befristeter Mietvertrag beginnend ab 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2012 über die gleiche Wohnung.

In den Bescheiden datiert vom 28. April 2014 nahm das Finanzamt die Verfahren für die Einkommensteuer 2008 bis 2012 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und begründete dies jeweils mit folgenden Worten: *"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, 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 hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."*

In den mit gleichem Datum erlassenen (neuen) Sachbescheiden für die Einkommensteuer 2008 bis 2012 und 2013 (ohne vorhergehende Wiederaufnahme des Verfahrens; Erstbescheid) wurden die vom Beschwerdeführer in der oben dargestellten Vorhaltsbeantwortungen genannten Reisekosten, nämlich die Differenz zwischen den steuerfrei vom Arbeitgeber steuerfrei ausbezahlten Kilometergeldern mit dem amtlichen Kilometergeld, als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit des Beschwerdeführers anerkannt.

Die vom Beschwerdeführer erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung blieben in den (neuen) Sachbescheiden für die Einkommensteuer 2008 bis 2013 unberücksichtigt. Dies begründete das Finanzamt damit, dass die beschwerdegegenständliche Liegenschaft im Jahr 2013 vom Beschwerdeführer verkauft worden sei. In den Jahren 2008 bis 2013 hätten die Werbungskosten bei der Vermietung die Einnahmen überstiegen und sich daraus ein Gesamtverlust von € 16.128,32 ergeben. Es liege ein durch den Verkauf abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, aus welchem zu schließen sei, dass für die Vermietung des Beschwerdeführers eine objektive Ertragsfähigkeit nicht gegeben und daher auch kein Gesamtüberschuss zu erzielen sei. Der Beschwerdeführer habe keinen Nachweis erbracht, dass die ursprüngliche Planung der Vermietungstätigkeit auf das Aufrechterhalten der Betätigung bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet gewesen sei und sich sein Entschluss der vorzeitigen Aufgabe dieser Betätigung erst im Nachhinein ergeben habe. Das Finanzamt sei daher der Ansicht, dass die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers eine Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung und keine Einkunftsquelle sei.

Am 28. Mai 2014 langte die Beschwerdeschrift des Beschwerdeführers mit dem im Folgenden wörtlich wiedergegebenen Titel beim Finanzamt ein: "*Beschwerde gegen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 und gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 und gegen die Bescheide hinsichtlich Festsetzung von Anspruchszinsen 2008, 2009 und 2010 alle datiert mit 28.04.2014, alle zugestellt am 29.04.2014 und Antrag auf Aussetzung des Zahlungsbescheides/Buchungsmittelung 1/2014 vom 28.04.2014*".

Darin begehrte der Beschwerdeführer implizit, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie in den oben dargestellten Vorhaltsbeantwortungen modifiziert anzuerkennen und führte dazu aus, dass er seine Vermietungstätigkeit am 15. Mai 2008 begonnen und am 6. Dezember 2014 beendet habe. Die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Betätigung sei danach zu beurteilen, ob diese in der von ihm betriebenen Art und Weise objektiv gesehen Aussicht gehabt habe, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen.

In den Jahren 2008 bis 2009 habe er Gesamteinnahmen von € 47.161,04 verzeichnet. Bis zum Jahr 2027 prognostiziere er bei dreimaliger Erhöhung des Mietentgeltes von je 4 %Gesamteinnahmen von € 133.661,50. Er rechne mit Mietausfällen von 10 % also € 13.366,15 und daher Gesamteinnahmen für den Zeitraum vom 1. Dezember 2013 bis 31. Dezember 2027 von € 120.295,35.

Nach der Meinung des Beschwerdeführers würden die "tatsächlichen" Werbungskosten für 2008 € 7.770,95, 2009 € 7.830,15, 2010 € 9.593,82, 2011 € 8.604,62, 2012 € 6.943,46 und 2013 € 71.185,98 betragen haben (ohne nähere Erklärung der Abweichung gegenüber den bisherigen Angaben oder woraus sich diese Zahlen zusammensetzen). Weitere € 5.000,00 seien für Reparaturen anzusetzen, welche ab 2021 auftreten könnten.

Aus diesen Zahlen ergebe sich nach Ansicht des Beschwerdeführers ein Gesamtergebnis bis zum 30. November 2013 in Höhe von € -767,94 und ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Zeitraum von 15. Mai 2008 bis 1. Dezember 2027 von € 37.136,72.

Mit Vorhalt datiert vom 20. November 2014 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, für die Jahre 2008 bis 2013 Überschussrechnungen vorzulegen.

Darauf übermittelte die Beschwerdeführer mit Schreiben datiert vom 29. November 2014 tabellarische Darstellungen der von ihm behaupteten Einnahmen und Werbungskosten. Diese stellen sich (rechnerisch richtiggestellt) wie folgt dar:

	Einnahmen	Fremd-finanzierungskosten	Sonstige Werbungskosten	Einkünfte	Gesamteinkünfte
2008	5.430,80	6.943,43	827,52	-2.340,15	-2.340,15
2009	6.575,00	6.782,11	1.048,04	-1.255,15	-3.595,30
2010	9.536,04	8.483,36	1.110,46	-57,78	-3.653,08
2011	9.060,00	8.089,46	515,16	455,38	-3.197,70
2012	8.640,00	6.428,30	515,16	1.696,54	-1.501,16
2013	7.920,00	6.670,32	472,23	777,45	-723,71

In seinen ursprünglichen Darstellungen habe der Beschwerdeführer die sonstigen Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietungsverpachtung nicht ausdrücklich aufgeschlüsselt und hätten diese auch Reisekostenersätze zur nichtselbstständiger Tätigkeit des Beschwerdeführers als Gerichtsvollzieher und allgemeine Werbungskosten enthalten.

Im neuerlichen Vorhalt datiert vom 8. Jänner 2015 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, die ursprünglich geltend gemachten Werbungskosten, ohne die Reisekostenersätze, im Detail aufzugliedern und die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) anzugeben.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer mit Schreiben datiert vom 25. Januar 2015, dass er für die Jahre 2008 bis 2013 keine AfA geltend gemacht habe.

In der Darstellung der Werbungskosten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 2008 bis 2013 führte der Beschwerdeführer Aufwendungen für die Kontoführung bei der Oberbank, Gemeindeabgaben für Wasser und Kanal, Hausversicherung Zürich Kosmos, Tilgungsversicherung Wüstenrot, Kontoführungsbeitrag Wüstenrot, Drei Banken Versicherung, VV Kreditversicherung, Rauchfangkehrer, im Jahr 2010 auch den Ankauf einer Brille, in den Jahren 2011 und 2012 auch die Aufwendungen für eine Berufshaftpflichtversicherung an. Im Jahr 2011 fallen jedoch bis dahin jährlich geltend gemachte Aufwandsposten teilweise weg, so ab 2011 Aufwendungen für die Gemeindeabgaben für Wasser und Kanal, ab 2012 die Tilgungsversicherung Wüstenrot und der Kontoführungsbeitrag Wüstenrot.

Mit weiteren Vorhalten und 26. Januar 2015 und 6. Februar 2015 ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer um die Vorlage weiterer Unterlagen, um die Bemessungsgrundlage für die AfA feststellen zu können.

Am 24. Februar 2015 verfasste das Finanzamt gleichlautende Beschwerdevorentscheidungen für die Einkommensteuer 2008 bis 2013, in welcher die jeweiligen Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide, abgewiesen wurden. Auf die Tatsache, dass der Beschwerdeführer auch Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2008 bis 2012 erhoben hatte, ging das Finanzamt nicht ein und erließ keine dementsprechenden Beschwerdevorentscheidungen.

Als Begründung führte das Finanzamt an, dass aufgrund der ständigen Verluste und dem Verkauf der Immobilie vor dem Erreichen eines Gesamtüberschusses die Vermietung nicht als Einkunftsquelle anerkannt worden sei. Aufgrund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens und der Kürzung der Werbungskosten (bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) um diverse Beträge, wie etwa die Reisekosten und Lebensversicherungen ergebe sich folgendes Bild:

	Einnahmen	Zinsen	AfA	sonstige WK	Ergebnis
2008	5.430,38	12.137,67	3.600,00	1.637,95	-11.945,24
2009	6.575,00	10.173,16	3.600,00	957,04	-8.155,20
2010	9.536,04	8.483,36	3.600,00	1.469,97	-4.017,29
2011	9.060,00	8.089,46	3.600,00	689,99	-3.319,45
2012	8.640,00	6.428,30	3.600,00	689,63	-2.077,93
2013	7.920,00	7.277,26	3.600,00	655,09	-3.612,35
Totalverlust	47.161,42	52.589,21	21.600,00	6.099,67	-33.127,46

Die AfA habe das Finanzamt aufgrund der geschätzten fiktiven Anschaffungskosten zu Beginn der Vermietung im Jahr 2008 ermittelt (€ 240.000,00; 1,5 %).

Über einen Zeitraum von 20 Jahren ergäbe sich beim Ansatz dieser Werte (Mietausfallwagnis 2 %) ein Gesamtverlust von € -47.600,00, bei der Annahme von Mieteinnahmen von € 9.000,00 im Jahr, Zinsaufwendungen von € 103.600,00, € 72.000,00 an AfA und sonstigen Werbungskosten von € 800,00 im Jahr.

Auch bei einem Beobachtungszeitraum von 23 Jahren bleibe ein Totalverlust von € -15.272,00 bestehen.

Am 25. März 2015 übermittelte der Beschwerdeführer im Weg des FinanzOnline seinen Antrag auf Vorlage der Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2013 an das Bundesfinanzgericht.

Mit dem Beschwerdeentscheidung datiert vom 24. Februar 2015, bei ihm am folgenden Tag eingelangt, seien seine Beschwerden "gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2013 und" seine Beschwerde "gegen die Anspruchzinsenbescheide vom 28. April 2014 für die Jahre 2008-2010 als unbegründet abgewiesen worden".

Hinsichtlich der Begründung verwies der Beschwerdeführer auf sein bisheriges Vorbringen und führte zum Teil wiederholend bzw. ergänzend aus, dass er die später vermietete beschwerdegegenständliche 393 m² große Liegenschaft, wovon 113 m² auf das Gebäude und 280 m² auf den Garten entfallen würden, unentgeltlich im Wege einer Erbschaft erworben habe.

Im Jahr 2008 seien vergleichbare Immobilien in der Nähe nach einem Presseartikel vom 2. Juli 2009 durchschnittlich um € 144.889,00 verkauft worden. Abzüglich eines 20 %-igen

Anteiles für Grund und Boden ergebe sich eine Bemessungsgrundlage für die AfA von € 115.911,20 und bei dem Jahresbetrag von 1,5 % eine AfA von € 1.738,67.

Als Anlage übermittelte der Beschwerdeführer folgende Berechnungen:

	Einnahmen	Werbungskosten	AfA	Ergebnis
2008	5.430,38	9.439,62	1.738,97	-5.748,21
2009	6.575,00	8.596,85	1.738,97	-3.760,82
2010	9.536,04	10.852,41	1.738,97	-3.055,34
2011	9.060,00	9.708,61	1.738,97	-2.387,58
2012	8.640,00	8.080,69	1.738,97	-1.179,66
2013	7.920,00	8.325,87	1.738,97	-2.144,84
Ergebnis	47.161,42	55.004,05	10.433,82	-18.276,45

Bei einer Prognose auf 20 Jahre ergäben sich Einnahmen von € 180.000,00, Werbungskosten von € 125.200,00, AfA von € 34.779,40 und ein Gesamtgewinn von € 20.020,60. Darin seien in den Werbungskosten die Fremdfinanzierungskosten, allgemeine Werbungskosten, 2 % Mietausfall und "€ 2" enthalten.

Gleiches gelte für eine Prognose auf 23 Jahre, bei welcher sich Einnahmen von € 207.000,00, Werbungskosten von € 141.772,00, AfA von € 39.996,31, 2 % Mietausfall, "€ 2" und ein Gesamtgewinn von € 25.231,69 ergeben würden.

Am 20. Mai 2015 legte das Finanzamt die Beschwerden des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2013, jeweils datiert vom 28. April 2014 dem Bundesfinanzgericht vor.

Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

A) Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 datiert vom 28. April 2014:

Was den Ablauf des Verfahrens beim Finanzamt betrifft, ergibt sich der festgestellte Sachverhalt aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akten und soweit diese nicht vorgelegt wurden, aus der Datenbank der Finanzverwaltung und den dort gespeicherten Dokumenten.

Der Beschwerdeführer hat am 28. Mai 2014 unter anderem gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2008 bis 2012 mit den Bescheiden datiert vom 28. April 2014 Beschwerde erhoben.

Über diese Beschwerden hat das Finanzamt bisher nicht entschieden, sondern ausschließlich Beschwerdevorentscheidungen hinsichtlich der in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 datiert von 28. April 2014 am 24. Februar 2015 erlassen.

Auch wurden nur die Beschwerden gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2002 vom 28. April 2014 dem Bundesfinanzgericht entsprechend den Vorlageanträgen am 25. März 2015 zur Entscheidung vorgelegt.

B) Einkommensteuer 2013:

Der Beschwerdeführer hat, wie die Verfahrensparteien schlussendlich übereinstimmend vorbringen, die beschwerdegegenständliche Liegenschaft im Jahr 2002 im Erbweg aufgrund eines Erbübereinkommens erworben, wobei ein Vorkaufsrecht für drei weitere Personen vorgesehen war. Mitte 2003 nahm der Beschwerdeführer ein Wohnhaussanierungsdarlehen i.H.v. **€ 37.000,00** zu 30 halbjährlichen Pauschalraten von € 1.724,00 samt hypothekarischer Sicherstellung und Annuitätenzuschuss des Landes A entsprechend des Wohnbauförderungsgesetzes 1993 (jährlicher Annuitätenzuschuss € 1.043,06) auf.

Dieses Darlehen erhielt der Beschwerdeführer nach der Bauteilbeschreibung für das Dämmen der obersten Geschossdecke, das Dämmen der Außenwand, den Fenstertausch, Heizungseinbau (Erdgas) und die Dacherneuerung sowie für die "Generalsanierung".

Im vierten Quartal 2003 nahm der Beschwerdeführer einen (nicht geförderten) Einmalkredit i.H.v. **€ 203.000,00** mit monatlichen Pauschalraten von € 1.047,00 und einem bis zum 31. Dezember 2004 fixierten Sollzinssatz von 3,5 % für den "Wohnungsumbau" auf. Für den Zeitraum nach der Fixzinsphase war ein vierteljährliches Festlegen des Sollzinssatzes im Vorhinein, berechnet aus der Sekundärmarkt-Rendite zuzüglich eines einprozentigen Zuschlages inklusive Spesen, aufgerundet auf volle Achtel vor dem Aufschlag, samt hypothekarischer Sicherstellung und Verpfändungsangeboten für die Lebensversicherung und Bausparverträge des Beschwerdeführers vorgesehen.

Am 19. Dezember 2013 hat der Beschwerdeführer die oben beschriebene Liegenschaft zu einem Preis von **€ 200.000,00** verkauft. Wobei die oben beschriebenen Vorkaufs- und Pfandrechte am 25. März 2014 aus dem Grundbuch gelöscht wurden. Mit Datum vom 10. Januar 2014 hat der Käufer selbst eine Höchstbetragshypothek von € 221.000,00 auf der genannten Liegenschaft eintragen lassen.

Als Begründung für den Verkauf gab Beschwerdeführer an, in Pension gegangen zu sein und ein Angebot bekommen zu haben. Die verkaufte Immobilie lag 210 m Fußweg vom Wohnsitz des Beschwerdeführers entfernt.

Der Beschwerdeführer hat im Rahmen des verwaltungsbehördlichen Verfahrens jeweils auf Aufforderung unterschiedliche Prognoserechnungen für die künftige Entwicklung eines möglichen Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bzw. der Werbungskosten über die Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorgelegt.

In seiner ersten Prognose am 12. Oktober 2011 schätzt der Beschwerdeführer selbst die Entwicklung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Hinblick auf das Zinsrisiko als unvorhersehbar ein und stellt das zu erwartende Gesamtergebnis als jeweils jährlich steigenden Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen dar.

Erst mit der Beendigung der Vermietungstätigkeit und der Aufforderung des Finanzamtes, den ursprünglichen Plan, aus der Vermietung einen Gesamtüberschuss zu erzielen, zu beweisen, variierte der Beschwerdeführer seine Prognose mehrmals, wobei er sowohl die zu erwartenden Einkünfte erhöhte, als auch Werbungskosten die zwangsläufig anfallen, wie z.B. Gemeindeabgaben für Wasser und Kanal, nachträglich wegließ und unbedingt zu berücksichtigende Werbungskosten wie die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes von vornherein ausgeklammerte, bzw. erst auf Aufforderung wieder einfügte.

Als wesentlichen Grund für die Beendigung der Vermietung vor dem Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen die Werbungskosten nannte der Beschwerdeführer, die Tatsache, dass der Mieter nach dem Ende des mit 31. Dezember 2012 befristeten Mietvertrages, welcher stillschweigend verlängert worden sei, am 31. Dezember 2013 gekündigt habe, was der Beschwerdeführer als unvorhersehbares Ereignis werte. Da er zum gleichen Zeitpunkt in Ruhestand getreten sei und ein Kaufangebot für die Immobilie gehabt hätte, habe er sich entschlossen auf dieses einzugehen.

Bedenkt man, dass der Beschwerdeführer sechs Jahre nach dem Beginn der Vermietung, zusammenfallend mit seiner Pensionierung die Vermietungstätigkeit aufgegeben hat, nachdem der zweite Mieter den befristeten Mietvertrag ein Jahr verlängert hatte, weil er ein Kaufangebot erhalten hat, welches nicht einmal die Kosten der vom Beschwerdeführer getragenen Renovierung der vermieteten Immobilie deckt (Renovierungskosten ca. € 240.000,00, Verkaufserlös € 200.000,00), kann nur geschlossen werden, dass es dem Beschwerdeführer darauf angekommen ist, die ererbte Immobilie so rasch als möglich mit möglichst geringen Verlusten weiterzuveräußern.

Dies wird besonders klar, wenn man bedenkt, dass der Beschwerdeführer am Beginn der Vermietung im Hinblick auf die nicht vorherzusehende Entwicklung der Fremdkapitalzinsen keine Angaben darüber machen wollte, zu welchem Zeitpunkt mit dem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen sei.

Selbst bei der für den Beschwerdeführer günstigsten Prognoserechnung, bei welcher er die Basis für die Berechnung der Absetzung für Abnutzung nach einem Zeitungsartikel über den durchschnittlichen Verkaufspreis von Einfamilienhäusern in seiner Gemeinde schätzt, der etwa € 100.000,00 unter den Renovierungskosten des Beschwerdeführers liegt und wesentliche zu erwartende und auch angefallene Werbungskostenkostenposten unberücksichtigt lässt sowie mit der Prognose erst ab dem Jahr 2013 ansetzt, vermutet der Beschwerdeführer im Nachhinein nur einen Gesamtgewinn von etwa € 20.000,00 im Beobachtungszeitraum.

Zusammenfassend lässt sich daher feststellen, dass es dem Beschwerdeführer weder gelungen ist, den Beweis dafür anzutreten oder auch nur glaubhaft zu machen, dass er

von vornherein bei Beginn der Vermietung vorhatte, diese so lange fortzusetzen, bis er einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erzielt, noch, dass es vom Blickpunkt des Beginns der Vermietung gesehen, überhaupt möglich gewesen wäre, innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 bis 23 Jahren einen solchen Gesamtüberschuss aus der Vermietung der ererbten und renovierten Liegenschaft zu erreichen.

Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass es dem Beschwerdeführer darauf angekommen ist, die ererbten Liegenschaft sobald als möglich zu veräußern und in der Zwischenzeit zumindest Einnahmen daraus zu erzielen.

Rechtslage und rechtliche Erwägungen:

A) Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 datiert vom 28. April 2014:

§ 307 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) sieht vor, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist.

§ 307 Abs. 3 BAO normiert, dass durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahren bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Außer den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) nach § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zu, in der sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 279 Abs. 2 BAO).

Wendet man dies auf den Fall des Beschwerdeführers an, so ist zu bedenken, dass wenn bei einer Bescheidbeschwerde sowohl der Wiederaufnahmebescheid, als auch der davon abgeleitete Sachbescheid angefochten sind, nach herrschender Lehre und Judikatur (siehe etwa Ritz, BAO⁶, § 307 Tz 7 und die dort zitierten Fundstellen) zuerst über den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid zu entscheiden ist.

Wurde, wie im Fall des Beschwerdeführers, das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid unerledigt gelassen und nur über die Bescheidbeschwerde gegen den neuen Sachbescheid abgesprochen, so ist diese Entscheidung inhaltlich rechtswidrig.

Beim Beschwerdeführer hat das Finanzamt die Beschwerdevorentscheidungen datiert vom 24. Februar 2015 betreffend die Einkommensteuer 2008 bis 2012 erlassen, ohne

vorher auch über die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2008 bis 2012 verfügenden Bescheide datiert vom 28. April 2014 entschieden zu haben.

Damit sind die Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer 2008 bis 2012 datiert vom 24. Februar 2015 rechtswidrig und gemäß § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufzuheben.

Das Beschwerdeverfahren betreffend der Beschwerden gegen Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 tritt daher wieder in die Lage vor den Beschwerdevorentscheidungen datiert vom 24. Februar 2015 zurück und wird das Finanzamt zuerst über die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2008 bis 2012 mit Beschwerdevorentscheidung abzusprechen haben, bevor erneute Beschwerdevorentscheidungen für die Einkommensteuer 2008 bis 2012 erlassen werden können.

B) Einkommensteuer 2013:

Entsprechend § 2 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit, Gewerbebetrieb, nichtselbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte (§ 2 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 EStG 1988).

Einkünfte in diesem Sinne sind bei Vermietung und Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 4 EStG 1988).

Was hier genau zu gelten hat, hat der Bundesminister für Finanzen in der Verordnung über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufige Bescheide (Liebhaberei Verordnung; BGBl. Nr. 33 / 1993 in der im Beschwerde 2000 geltenden Fassung BGBl II Nr. 358/1997) näher festgelegt.

Nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung liegen bei einer Betätigung (Tätigkeit oder ein Rechtsverhältnis) Einkünfte vor, wenn diese durch die Absicht veranlasst ist, eine Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen und Werbungskosten zu erzielen und nicht nach Abs. 2 leg. cit. Liebhaberei bei dieser Betätigung anzunehmen ist.

§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung sieht vor, dass Liebhaberei bei Betätigungen unter anderem dann anzunehmen ist, wenn Werbungskostenüberschüsse aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungsgrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung).

§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung schränkt dies insoweit ein, als Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung dann nicht vorliegt, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls

ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten) gilt als absehbaren Zeitraums einen Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Wendet man diese Vorschriften auf die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers an, so ist einerseits zu untersuchen, ob diese Betätigung von der Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, getragen war bzw., ob ein solcher Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraums von 20 Jahren ab dem Beginn der Vermietungstätigkeit objektiv im Vorhinein gesehen erzielt hätte werden können.

Nach herrschender Lehre und Judikatur (siehe dazu z.B. Jakom/Laudacher, EStG 2018, § 2 Rz. 256) ist bei einer vorzeitigen Beendigung der Vermietung, wie sie beim Beschwerdeführer vorliegt, darauf an, ob eine zeitlich beschränkte Vermietung geplant war.

Der Nachweis, dass die Vermietung ursprünglich bis zum Erreichen des Gesamtüberschusses aufrechterhalten werden sollte, obliegt dem Beschwerdeführer (siehe z.B. VwGH 27.06.2017, Ra 2017/13/0029: „*Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.*“

Dass der Beschwerdeführer als Grund für seine Aufgabe der Vermietungstätigkeit die eigene Pensionierung die Tatsache, dass der zweite Mieter ein Jahr nach Ablauf des befristeten Mietvertrages des Mietverhältnisses Verhältnis beendet hat, angibt und in seiner ersten Prognoserechnung bei Beginn der Vermietungstätigkeit selbst nicht absehen konnte, ob sich ein Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum ergeben wird, ist ein starkes Indiz, dass der Beschwerdeführer nicht von vornherein beabsichtigt hat, die Vermietungstätigkeit so lange fortzuführen, bis er einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreicht.

Insbesondere die Tatsache, dass der Beschwerdeführer die erste Gelegenheit genutzt hat, das ererbte und von ihm um € 240.000,00 renovierte Vermietungsobjekt, um € 200.000,00 zu verkaufen, lässt darauf schließen, dass der Beschwerdeführer nur darauf bedacht war, möglichst schnell die ererbte Liegenschaft mit möglichst wenig Vermögenseinbußen zu veräußern.

Der Beweis, dass er die Vermietungstätigkeit bis zum Erreichen des Gesamtüberschusses der Einnahmen fortführen wollte bzw. ein solcher überhaupt innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren erzielbar war, ist dem Beschwerdeführer nicht gelungen. Nachträglich erstellte Prognoserechnungen mit immer wieder wechselnden Einnahmenprognosen und Werbungskostenaufzählungen, welche entweder unvollständig, unrichtig oder nicht nachvollziehbar sind, reichen nicht aus, um eine unbefristete Vermietungsabsicht oder Gesamtüberschusserzielungsmöglichkeit glaubhaft zu machen.

Angemerkt sei, dass die eigene Pensionierung, wobei der Wohnort des Beschwerdeführers gleich geblieben ist, sich nur 210 m Fußweg von der vermieteten Immobilie entfernt befindet und die Kündigung eines befristeten Mietverhältnisses ein Jahr nach dessen Ablauf, nicht als unvorhergesehene Ereignisse qualifizieren lassen, welche eine vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit in marktgerechter oder aus privaten Umständen verständlicher Form rechtfertigen würden.

Wiederholter Mieterwechsel ist ein typisches Risiko der Vermietungstätigkeit und findet in einer korrekten Prognoserechnungen als prozentueller Abschlag (Mietausfallrisiko) seinen Niederschlag. Die Pensionierung für sich allein genommen, ändert nichts an der Möglichkeit des Beschwerdeführers der Vermietungstätigkeit nachzugehen.

Ist es dem Beschwerdeführer nicht gelungen, das beabsichtigte Fortführen der Vermietungstätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten auch nur glaubhaft zu machen, gibt es kein unerwartetes Ereignis, welches des vorzeitige Beenden der Vermietungstätigkeit rechtfertigen würde und hat der Beschwerdeführer auch die in ex ante Betrachtung zu beurteilende Möglichkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren im Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht glaubhaft gemacht, muss davon ausgegangen werden, dass es sich bei der vom Beschwerdeführer entwickelten Tätigkeit von vornherein um keine Einkunftsquelle gehandelt hat. Dementsprechend greift die Annahme des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung und ist der vom Beschwerdeführer im Jahr 2013 geltend gemachte Werbungskostenüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht bei der Bestimmung des Einkommens nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen und war die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 spruchgemäß abzuweisen.

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.

Da im gegenständlichen Erkenntnis ausschließlich der herrschenden Lehre und Judikatur (siehe oben) bzw. dem klaren Gesetzestext gefolgt wurde, wurden keine Rechtsfragen behandelt, deren Bedeutung über die Entscheidung dieses Einzelfalls hinausgeht. Inwieweit die Absicht des Beschwerdeführers seine Vermietungstätigkeit vor dem Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab dem Beginn der Betätigung von vornherein gegeben war, ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen gewesen und wurde insoweit keine Rechtsfrage berührt.

Linz, am 14. März 2019