

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri, den beisitzenden Richter A, den fachkundigen Laienrichter B, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich, und die fachkundige Laienrichterin C, Wirtschaftskammer Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin D, in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, betreffend

- 1) Einkommensteuer 1997, 1998, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2005
- 2) Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2002, 2003 und 2004
- 3) Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2005

in der Sitzung am 28. März 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- 1) Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998, 2000 und 2001 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1997, 1998, 2000 und 2001 werden aufgehoben.

- 2) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2002, 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmbescheide 2002, 2003 und 2004 bleiben unverändert.

- 3) Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend die Einkommensteuer 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Aufhebungsbescheid 2005 bleibt unverändert.

- 4) Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 bleiben unverändert.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2005 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an folgenden Gesellschaften:

1. ****
2. ****
3. ****
4. ****

Darüber hinaus machte der Bf. ab dem Streitjahr 2007 ausländische Verluste aus der Vermietung zweier Wohnungen in X geltend.

1. Einkommensteuerbescheide 1997, 1998, 2000 und 2001

1.1. Veranlagungsjahre 1997 und 1998

Am 10. November 1998 wurde die **Einkommensteuer für das Jahr 1997** erstmalig festgesetzt. Am 14. Oktober 1999 wurde dieser Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Eine neuerliche Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgte am 15. Dezember 2006.

Am 1. Oktober 1999 wurde die **Einkommensteuer für das Jahr 1998** erstmalig festgesetzt. Am 22. Dezember 1999 wurde dieser Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Am 16. Mai 2001 wurde das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO idF. BGBl. I Nr. 97/2002 (im Folgenden: § 303 Abs. 1 lit. b BAO) wieder aufgenommen und ein neuer Sachbescheid erlassen. Dieser neue Bescheid wurde am 15. Dezember 2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Am 21. Dezember 2006 wurde dieser Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO neuerlich abgeändert.

Sowohl in der gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 15. Dezember 2006 als auch in der gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. Dezember 2006 rechtzeitig eingebrochenen Berufung (nunmehr Beschwerde) wendete der Bf. ein, dass das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 1997 und 1998 bereits verjährt sei und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO (nunmehr Senat gemäß § 272 Abs. 2 BAO) sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO (nunmehr § 274 Abs. 2 BAO).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28. August 2009 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 1. Oktober 2009 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerden an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr Bundesfinanzgericht).

1.2. Veranlagungsjahre 2000 und 2001

Am 22. Oktober 2001 wurde die **Einkommensteuer für das Jahr 2000** erstmalig festgesetzt. Am 4. Dezember 2006 wurde dieser Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Neuerliche Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgten am 15. Dezember 2006 sowie am 5. Jänner 2007.

Am 27. November 2001 wurde die **Einkommensteuer für das Jahr 2001** erstmalig festgesetzt. Am 4. Dezember 2006 wurde dieser Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Neuerliche Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgten am 15. Dezember 2006 sowie am 5. Jänner 2007.

In seiner gegen die Abänderungsbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO, betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001, vom 4. Dezember 2006 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. die Entscheidung durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Begründend führte er aus, dass die den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden zugrunde liegenden Feststellungsbescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 18. Oktober 2006 zur Steuernummer StNr Nichtbescheide darstellen würden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. Februar 2007 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 20. Februar 2007 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

2. Veranlagungsjahre 2002, 2003 und 2004

Am 29. Oktober 2003 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2002, am 7. Jänner 2005 für das Jahr 2003 und am 29. September 2005 für das Jahr 2004 erstmalig festgesetzt.

2.1. Ergänzungersuchen vom 14. April 2008

Mit Ergänzungersuchen vom 14. April 2008 ersuchte das Finanzamt den Bf., einerseits die Ermittlung der Überschüsse der Werbungskosten aus den Vermietungen in Deutschland nach innerstaatlichem Recht zu berichtigen und den Verlustausgleich mit den inländischen Einkünften zu korrigieren. Zum anderen sei im Hinblick darauf, dass einige Objekte vermietet würden und insgesamt Überschüsse der Werbungskosten erzielt würden, die Einkunftsquelleneigenschaft getrennt nach Objekten iSd. innerstaatlichen Liebhaberei-Verordnung zu beurteilen. Es werde daher ersucht, eine Prognoserechnung für jedes einzelne Mietobjekt vorzulegen.

In seiner Eingabe vom 6. Juni 2008 führte der Bf. im Hinblick auf die Auslandsverluste aus, dass bei den 3 Mietobjekten in den Jahren 1997 bis 2006 Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt worden seien.

Von 1997 bis 2003 seien diese ausländischen Verluste unter der Kennzahl 440 in der österreichischen Steuererklärung angegeben und somit lediglich in Form des negativen Progressionsvorbehaltes berücksichtigt worden. Der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage entsprechend sei es nicht vorgesehen, in späteren Jahren die niedrigere österreichische Steuerlast aufgrund des negativen Progressionsvorbehaltes nachzuholen.

Die Verluste der Jahre 2004 und 2005 seien gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG in Form des Verlustausgleiches berücksichtigt worden. Hierfür sei der Verlust nach den inländischen Vorschriften ermittelt und die Abschreibungen mit 1,50 % berechnet worden.

Im Jahr 2006 habe der Verlust aus der Vermietung in Deutschland direkt mit positiven Einkünften in Deutschland verwertet werden können. Nach der Veranlagung 2006 seien in Deutschland € 108.035 an Verlustvorträgen verblieben. In diesem Betrag seien € 26.045 auf das Jahr 2004 und € 29.847 auf das Jahr 2005 entfallen. Eine Nachversteuerung der Verluste 2004 und 2005 in Österreich sei im Jahr 2006 noch vorzunehmen gewesen.

Im Hinblick auf die Prognoserechnung führte der Bf. aus, dass das Mietobjekt in Y, im März 1991 erworben und im Dezember 2005 wieder veräußert worden sei. Die zwei Wohnungen in Z, Top 20+30 seien im Dezember 1996 erworben worden. Top 20 sei seit 1. September 2005 nicht vermietet worden. Die Hausverwaltung bemühe sich um einen neuen Mieter.

Der Kaufpreis der Objekte in X habe € 166.461 für Top 20 und € 147.835 für Top 30 betragen. Die erzielte Monatsmiete sei zuletzt € 645 bei Top 20 und € 561 bei Top 30 gewesen. Die respektiven Wohnflächen würden 86,80 m² und 73,20 m² betragen. Die Jahreseinnahmen würden somit im besten Fall der durchgehenden Vermietung insgesamt € 14.472 betragen. Der Immobilienmarkt in X stecke aufgrund des überhöhten Angebotes in einer Krise. Die vereinbarten Monatsmieten würden dem am Markt üblichen Preis entsprechen, was aus den beigelegten Zeitungsartikeln ersichtlich sei.

Im Jahr 2006 hätten die Darlehenszinsen für die Objekte in X € 16.805 betragen. Der Bf. verweist auf die beigelegte Saldenbestätigung der EHypothekebank AG.

Für die Berechnung der Abschreibung sei der Anteil von Grund und Boden mit € 15.537 (Top 20) bzw. € 13.099 (Top 30) ausgeschieden worden. Der Afa-Satz für das Gebäude sei in Deutschland mit 2 %/5,5 % festgesetzt worden. Bei der Umrechnung der Abschreibung nach österreichischen Vorschriften sei ein Afa-Satz von 1,5 % festgelegt worden. Dies entspreche in Summe für beide Objekte einer jährlichen zulässigen Afa von € 4.285.

Es müssten zusätzliche Werbungskosten in der Höhe von ca. € 4.000 jährlich (insgesamt für beide Objekte) für die Hausverwaltung und diverse Abgaben hinzugerechnet werden. Es ergebe sich somit folgende Rechnung auf Basis der Zinsen des Jahres 2006:

- Einnahmen	€	+14.472
- Schuldzinsen	€	- 16.805
- Abschreibungen	€	- 4.285
- Hausverwaltung, Abgaben	€	- 4.000
Saldo:	€	- 10.618

Ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten könne erst mit der Abnahme der Schuldzinsen erwartet werden und sei voraussichtlich frühestens ab dem Jahr 2018 zu

erwarten. Bei der Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft beider Liegenschaften in Deutschland müsse auf Folgendes Bedacht genommen werden:

Der Bf. habe keinen Spielraum hinsichtlich der Höhe der Miete, da die derzeitige Situation am Immobilienmarkt in X keine höheren Einnahmen erhoffen lasse. Im Gegenteil müsse sogar mit der zeitweisen Leerstehung der Wohnungen gerechnet werden. Ein Verkauf der Wohnungen wäre trotzdem zurzeit strategisch unklug, da der Markt eingebrochen sei und die erzielbaren Preise unter den Anschaffungskosten lägen. Erst nach weitgehender Tilgung der Bankkredite werde es möglich sein, positive Einkünfte aus der Vermietung in Deutschland zu erzielen. Es wäre daher nicht korrekt, die Vermietung in Deutschland als Liebhaberei zu klassifizieren.

In der Beilage zu seiner Vorhaltsbeantwortung vom 6. Juni 2008 übermittelte der Bf. den von der EHypothekenbank AG am 20. Mai 2008 ausgestellten Zins- und Tilgungsplan für einen Kredit über € 305.000, betreffend das Grundstück Z. Aus diesem Zins- und Tilgungsplan sind die von Laufzeitbeginn am 23. Mai 2002 bis 23. Mai 2012 anfallenden gleichbleibenden Raten von jeweils € 2.046,04 pro Monat (aufgeteilt in einen sich während der Laufzeit verändernden Zins- und Tilgungsanteil) ersichtlich. In der Anlage befindet sich weiters eine Annuitätenrechnung per 8. Juni 2006, welche, basierend auf einem Zeitraum von 20 Jahren, einem Kapital von € 305.000, einem Zinssatz von 6 % sowie auf über die Laufzeit gleichbleibenden jährlichen Annuitäten von jeweils € 26.591,28, die (sich während der Laufzeit verändernden) Zins- und Tilgungsanteile dieser Annuitäten zeigt. Des Weiteren übermittelt der Bf. die an ihn adressierte Saldenbestätigung der EHypothekenbank AG vom 3. Februar 2007 für den Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2006, aus welcher ein Restkapital in der Höhe von € 273.540,50, eine Tilgung in der Höhe von € 7.747,07 und Zinsen in der Höhe von € 16.805,41 ersichtlich sind.

2.2. Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2002, 2003 und 2004

In der Folge nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 4. September 2009 die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wieder auf.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben des Bf. die in den Begründungen zu den beiliegenden Einkommensteuerbescheiden angeführten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, welche eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO erforderlich machten. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitstrüden (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

2.3. Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 (neue Sachbescheide)

Ebenfalls mit Bescheiden vom 4. September 2009 erließ das Finanzamt neue Einkommensteuerbescheide für die Veranlagungsjahre 2002, 2003 und 2004, welche es wie folgt begründete.

Ab dem Jahr 1997 seien beträchtliche Verluste aus der Vermietung von 2 Wohnungen in X geltend gemacht worden. Zuerst sei die Berücksichtigung im Wege eines negativen Progressionsvorbehaltes unter der Kennzahl 440, ab dem Jahr 2004 zur Gänze unter der Kennzahl 746 erfolgt. Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Juni 2008 ergebe sich jedoch eindeutig, dass diese beiden Wohnungen in einem überschaubaren Zeitraum von 20 Jahren nicht zu einem Gesamtüberschuss führen könnten. Als neue Tatsache sei hier vor allem der Tilgungsplan sowie die darin enthaltene Zinsenbelastung zu erwähnen – demnach sei erst ab dem Jahr 2016 mit einem Abfall der Zinsen auf ca. € 6.700 zu kalkulieren. Erst ab diesem Jahr würde sich daher ein geringer Jahresüberschuss ergeben. Ein Gesamtüberschuss sei daher im Zeitraum von 20 Jahren unerreichbar. Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung sei Liebhaberei bei Betätigungen anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen würden. Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liege Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließe. Es liege daher in der Vermietung der beiden Wohnungen in X Liebhaberei vor und die Verluste seien in Österreich nicht steuerlich verwertbar. Es erübrige sich daher auch die Beurteilung der Frage, ob die Verlustverwertung im Wege des negativen Progressionsvorbehaltes oder im Wege der gänzlichen Anerkennung der Verluste zu erfolgen habe.

Gegen die Wiederaufnahmbescheide 2002, 2003 und 2004 sowie gegen die im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen neuen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 vom 4. September 2009 erhob der Bf. mit Eingabe vom 30. September 2009 rechtzeitig Beschwerde.

Begründend brachte er darin vor, dass die Prognoserechnung und der Tilgungsplan in keiner Weise neue Tatsachen und Beweismittel darstellen würden. Der Tilgungsplan sei ab Beginn der Vermietung und mit der Kreditaufnahme bekannt gewesen. Das Finanzamt habe es vielmehr verabsäumt gemäß § 115 bzw. § 161 BAO Ermittlungen anlässlich der Veranlagung durchzuführen und habe auch keine Prognoserechnung verlangt. Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 2007 seien auch nicht vorläufig erlassen worden - somit habe das Finanzamt diese Jahre nicht als Beobachtungszeitraum offen gelassen. Eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei daher nicht rechtmäßig.

Die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 seien insofern geändert worden, als der negative Progressionsvorbehalt aus den ausländischen Verlusten nicht mehr berücksichtigt worden sei. Das Finanzamt habe erstmalig im Jahr 2008 Ermittlungen im Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften veranlasst und in weiterer Folge

Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung festgestellt. Diese Feststellung könne aus folgenden Gründen nicht akzeptiert werden:

Zum einen liege die Ursache der Verluste liege nicht in einer falschen Bewirtschaftung, sondern an der Situation am X Immobilienmarkt. Seit dem Kauf der Wohnungen im Jahr 1996 seien die m²-Preise sowohl für Wohnungsverkäufe und als auch für Wohnungsmieten verfallen. Der Bf. legte eine Statistik der Senatsverwaltung für Stadtentwicklung in X vor, welche diesen Preisverfall verdeutliche. Für Weiterverkäufe von Wohnungen der Baujahre 1980 – 1989 habe der m²-Preis im Jahr 1996 € 2.608 und im Jahr 2007 € 1.690 betragen. Der Bf. habe zum Zeitpunkt des Wohnungskaufes mit einem regelmäßigen Anstieg der Mieteinnahmen gerechnet, was sich aber in der Folge nicht bewahrheitet habe. Die Beendigung der Vermietung und der Verkauf der Wohnungen seien auch keine Alternative gewesen, da ein Ausstieg den Verlust eines beträchtlichen Teils des eingesetzten Kapitals bedeutet hätte.

Zum anderen sei die Prognoserechnung unter der Annahme eines Zinssatzes von 6 % erstellt worden und zeige, dass ab dem Jahr 2018 Überschüsse erzielt würden. Aufgrund der Entwicklung und der allgemeinen Senkung der Zinssätze würden die Überschüsse auf jeden Fall früher eintreten.

Betreffend das Jahr 2002 sei zudem bereits Verjährung eingetreten. Eine Änderung des Bescheides sei daher rechtswidrig.

Der Bf. beantragte die Entscheidung durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

3. Veranlagungsjahr 2005

3.1. Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO – Einkommensteuerbescheid 2005

Am 6. Juli 2006 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2005 erstmalig festgesetzt, wobei die ausländischen Verluste aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wurden. Am 25. November 2009 wurde dieser Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Dieser Abänderungsbescheid wurde am 21. Juli 2010 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Dadurch trat der am 6. Juli 2006 erlassene Erstbescheid wieder in Geltung. Dieser am 21. Juli 2010 rückwirkend in Geltung getretene Bescheid vom 6. Juli 2006 wurde sogleich am 21. Juli 2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Hier fanden die ausländischen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Berücksichtigung mehr.

Die seitens des Bf. am 23. September 2010 eingebrachte Beschwerde richtet sich sowohl gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 21. Juli 2010 als auch gegen den abgeänderten Bescheid vom 21. Juli 2010.

Im Hinblick auf die ausländischen Verluste aus Vermietung und Verpachtung wiederholte der Bf. sein Vorbringen in der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 und brachte ergänzend vor, dass die Entscheidung zum Verkauf (mit Verlust)

einer der beiden Wohnungen Ende des Jahres 2008 getroffen worden sei. Dadurch würden sich die Voraussetzungen für die Prognoserechnung ändern.

Betreffend die Prognoserechnung brachte der Bf. vor, dass diese unter der Annahme eines Zinssatzes von 6 % erstellt worden sei und gezeigt habe, dass ab dem Jahr 2018 Überschüsse erzielt würden. Aufgrund der Entwicklung der letzten Monate (sinkende Zinssätze) und auch aufgrund des Verkaufes einer der beiden Wohnungen würden Überschüsse schon ab dem Jahr 2013 eintreten.

Das Finanzamt legte die streitgegenständlichen Beschwerden dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 27. Dezember 2012 übermittelte der Bf. eine Ergänzung zu seinen Beschwerden. Darin brachte er vor, dass die von ihm bekämpften Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997, 1998, 2000 und 2001 von Nichtbescheiden abgeleitet worden seien und den Beschwerden daher insofern stattzugeben sei, als alle bekämpften Einkommensteuerbescheide 1997, 1998, 2000 und 2001 hinsichtlich der Ergebnistangenten der genannten Gesellschaften, an denen der Bf. in den Streitjahren beteiligt gewesen sei, aufzuheben und somit der Veranlagungsstand vor Änderungen durch die Betriebsprüfung durch die Grundlagenbescheide vom 4. Dezember 2006 bzw. 15. Dezember 2006 wieder herzustellen sei

In der mündlichen Verhandlung bestand zwischen den Streitparteien Einigkeit darüber, dass die Einkommensteuerbescheide 1997, 1998, 2000 und 2001 von Nichtbescheiden abgeleitet wurden und daher aufzuheben seien.

Betreffend die Vermietung der beiden Wohnungen in X bestätigte die steuerliche Vertretung des Bf. die ausländischen Verluste in den Streitjahren. Die Vermietung sei im Jahr 1997 begonnen wurden, die ursprüngliche Vermietungsabsicht des Bf. sei unstrittig vorgelegen. Allerdings sei der Verfall des X Immobilienmarktes selbst für den Bf. als Bankdirektor nicht vorhersehbar gewesen, sodass von Unwägbarkeiten auszugehen sei. In der Zwischenzeit seien beide Wohnungen, Top 20 im Dezember 2008 und Top 30 im Jahr 2014, verkauft worden.

Der Amtsbeauftragte verweist auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 8. März 2016, RV/1100506/2014, und bringt dazu vor, dass der Preisverfall am Immobilienmarkt keine Unwägbarkeit darstelle.

Die steuerliche Vertretung konnte auf Befragen keine Prognoserechnung aus dem Jahr 1997 vorlegen.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

1.1. Der Bf. bezog in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an folgenden Gesellschaften:

1. ****

2. ****

3. ****

4. ****

Auf Grund von Änderungen der Grundlagenbescheide kam es in den Streitjahren 1997, 1998, 2000, 2001 und 2005 zu Abänderungen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

In den Beschwerdeverfahren betreffend die Nichtfeststellungsbescheide der Beteiligung des Bf. an den genannten Gesellschaften hat der UFS Klagenfurt jeweils festgestellt, dass es sich bei diesen Nichtfeststellungsbescheiden aufgrund der Tatsache, dass diese in keinem einheitlichen Verfahren ergangen seien sowie dass ihnen der Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO fehle, um Nichtbescheide handelt.

1.2. Der Bf. erwarb am 18. Dezember 1996 zwei Wohnungen in X, welche er ab dem Jahr 1997 vermietete und ab diesem Zeitpunkt aus dieser Vermietung Verluste geltend machte.

Mit Eingabe vom 6. Juni 2008 übermittelte der Bf. einen Zins- und Tilgungsplan eines Kredites von der EHypothekenbank AG. Auf Basis dieser neuen Tatsachen (Tilgungsplan und die darin enthaltene Zinsbelastung) verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2002, 2003 und 2004 und erließ neue Einkommensteuersachbescheide 2002-2004, in welchen es die Wohnungsvermietung in X zu Liebhaberei erklärte und die aus der Vermietung geltend gemachten Verluste nicht mehr berücksichtigte.

Beide Wohnungen wurden vor Erzielung eines Gesamtüberschusses (Top 20 im Dezember 2008 und Top 30 im Jahr 2014) verkauft.

2. Rechtlich folgt daraus:

2.1. Rechtsgrundlagen

§ 295 Abs. 1 BAO lautet:

„Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist“

§ 299 BAO lautet:

„(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist....“

„(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.“

„(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

§ 302 Abs. 1 BAO lautet:

„Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden sind, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97) des Bescheides zulässig.“

§ 303 Abs. 1 lit. b lautet:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung lautet:

„Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“

§ 2 Abs. 4 LVO lautet:

„Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

2.2. Rechtliche Erwägungen

2.2.1. Veranlagungsjahre 1997, 1998, 2000 und 2001

a) Einkommensteuer 1997 :

Im Berufungsverfahren (GZ *** vom 15. Dezember 2010) betreffend die Nichtfeststellungsbescheide der Beteiligung des Bf. an der **** (betreffend die Jahre 1997 – 2001) hat der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Klagenfurt) entschieden, dass es sich bei diesen Nichtfeststellungsbescheiden vom 27. November 2006 aufgrund der

Tatsache, dass diese in keinem einheitlichen Verfahren ergangen seien, sowie, dass ihnen der Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO fehle, um unwirksame behördliche Erledigungen, daher um Nichtbescheide handle.

Somit mangelt es an der von § 295 Abs. 1 BAO geforderten Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides als Grundlage für die nachfolgende Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides.

Es ist daher festzustellen, dass der am 15. Dezember 2006 erlassene Einkommensteuerbescheid des Veranlagungsjahres 1997 mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO in rechtswidriger Weise erlassen wurde. In weiterer Folge erübrigts sich an dieser Stellen eine weitere inhaltliche Auseinandersetzung mit den vom Bf. in seiner Beschwerde, im Vorlageantrag sowie Ergänzungen dargelegten Argumenten für die von ihm ins Treffen geführte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, da bereits dessen Erlassung rechtswidrig war.

b) Einkommensteuer 1998

Im Berufungsverfahren (GZ *** vom 19. Dezember 2012) betreffend die Nichtfeststellungsbescheide der Beteiligung des Bf. an der **** (betreffend die Jahre 1998 – 2001) hat der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Klagenfurt) entschieden, dass es sich bei diesen Nichtfeststellungsbescheiden vom 19. Dezember 2006 aufgrund der Tatsache, dass diese in keinem einheitlichen Verfahren ergangen seien, sowie, dass ihnen der Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO fehle, um unwirksame behördliche Erledigungen, daher um Nichtbescheide handle.

Somit mangelt es an der von § 295 Abs. 1 BAO geforderten Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides als Grundlage für die nachfolgende Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides.

Es ist daher festzustellen, dass der am 21. Dezember 2006 erlassene Einkommensteuerbescheid des Veranlagungsjahres 1998 mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO in rechtswidriger Weise erlassen wurde. In weiterer Folge erübrigts sich an dieser Stellen eine weitere inhaltliche Auseinandersetzung mit den vom Bf. in seiner Beschwerde, im Vorlageantrag sowie weiteren Ergänzungen dargelegten Argumenten für die von ihm ins Treffen geführte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, da bereits dessen Erlassung rechtswidrig war.

c) Einkommensteuer 2000:

Im Berufungsverfahren (GZ *** vom 5. Dezember 2012) betreffend die Nichtfeststellungsbescheide der Beteiligung des Bf. an der **** (betreffend die Jahre 2000 und 2001) hat der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Klagenfurt) entschieden, dass es sich bei diesen Nichtfeststellungsbescheiden vom 18. Oktober 2006 , aufgrund der Tatsache, dass diese in keinem einheitlichen Verfahren ergangen seien, sowie, dass ihnen der Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO fehle, um unwirksame behördliche Erledigungen, daher um Nichtbescheide handle.

Bei den bescheidmäßigen Änderungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zur Steuernummer StNr ****, sowie zur Steuernummer StNr ****, handelt es sich aufgrund der schon in den vorherigen Veranlagungsjahren dargelegten Gründe um Nichtbescheide.

Somit mangelt es an der von § 295 Abs. 1 BAO geforderten Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides als Grundlage für die nachfolgende Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides.

Es ist daher festzustellen, dass der am 4. Dezember 2006 erlassene Einkommensteuerbescheid des Veranlagungsjahres 2000, sowie die nachfolgend aufgrund des § 295 Abs.1 BAO erlassenen Bescheide vom 15. Dezember 2006 und 5. Jänner 2007 mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO in rechtswidriger Weise erlassen wurden. In weiterer Folge erübrigts sich an dieser Stelle eine weitere inhaltliche Auseinandersetzung mit den vom Bf. in seiner Beschwerde, im Vorlageantrag sowie weiteren Ergänzungen dargelegten Argumenten für die von ihm ins Treffen geführte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, da bereits dessen Erlassung rechtswidrig war.

d) Einkommensteuer 2001:

Bei den bescheidmäßigen Änderungen des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zur Steuernummer StNr ****, zur Steuernummer StNr ****, sowie zur Steuernummer StNr ****, handelt es sich aufgrund der schon in den vorherigen Veranlagungsjahren dargelegten Gründe um Nichtbescheide.

Somit mangelt es an der von § 295 Abs. 1 BAO geforderten Abänderung, Aufhebung oder Erlassung eines Feststellungsbescheides als Grundlage für die nachfolgende Änderung des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides.

Es ist daher festzustellen, dass der am 4. Dezember 2006 erlassene Einkommensteuerbescheid des Veranlagungsjahres 2001, sowie die nachfolgend aufgrund des § 295 Abs.1 BAO erlassenen Bescheide vom 15. Dezember 2006 und 5. Jänner 2007 mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 295 Abs. 1 BAO in rechtswidriger Weise erlassen wurde.

In weiterer Folge erübrigts sich an dieser Stelle eine weitere inhaltliche Auseinandersetzung mit den vom Bf. in seiner Beschwerde, im Vorlageantrag sowie weiteren Ergänzungen dargelegten Argumenten für die von ihm ins Treffen geführte Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, da bereits dessen Erlassung rechtswidrig war.

Aus den dargelegten Gründen war daher den Beschwerden gegen die genannten abgeänderten Einkommensteuerbescheide 1997, 1998, 2000 und 2001, welche auf Nichtbescheiden basierten, stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

2.2.2. Veranlagungsjahre 2002, 2003 und 2004:

2.2.2.1. Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO betreffend Einkommensteuer der Jahre 2002, 2003 und 2004:

Mit Bescheid vom 4. September 2009 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO wiederaufgenommen.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein Bescheid vom Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die im gegenständlichen Fall erfolgte die Wiederaufnahme seitens des Finanzamtes aufgrund des in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 14. April 2008 erstmalig mit Eingabe vom 6. Juni 2008 vorgelegten Zahlungsplans (Abfrage per 20. Mai 2008) und Tilgungsplans (per 8. Juni 2006) eines Kredites von der EHypothekenbank AG. Der Tilgungsplan sowie die darin enthaltene Zinsbelastung stellten für das Finanzamt die neuen Tatsachen dar, da sich daraus zum einen ergab, dass sich erst im Jahr 2016, mit dem Abfall der Zinsen auf € 6.700, ein geringer Jahresüberschuss ergeben wird und zum anderen ein Gesamtüberschuss in einem Zeitraum von 20 Jahren nicht zu erzielen ist.

Sofern der Bf. einwendet, dass es sich hierbei nicht um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel handle, weil das Finanzamt ab Beginn der Vermietung von einer damit in Zusammenhang stehenden Kreditaufnahme gewusst habe und es die Durchführung von Ermittlungen gemäß § 115 bzw. 161 BAO anlässlich der Veranlagung unterlassen habe, ist an dieser Stelle festzuhalten, dass das Finanzamt eine derartige Verpflichtung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht trifft. Sogar ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (z.B. VwGH 25.10.2001, 98/15/0190; 23.2.2005, 2001/14/0007; 22.3.2006, 2002/13/0029; 17.12.2008, 2006/13/0114; 12.11.2011, 2008/13/0090).

Nachdem für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode maßgebend ist und – wie bereits ausgeführt – auch ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO nicht hinderlich wäre, ist daher zusammenfassend zu sagen, dass die obgenannten, erst im Jahr 2008 erlangten, Sachverhaltselemente eindeutig einen Fall des Neuhervorkommens von Tatsachen (Beweismitteln), welche zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung bereits existent waren und als entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente seinerzeit zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätten bzw. den Spruch eines neuen Sachbescheides zu beeinflussen geeignet gewesen wären, darstellen.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen erweist sich demzufolge die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2002 bis 2004 als gerechtfertigt, da das Finanzamt diese auf die neu hervorgekommenen Beweismittel des Zahlungs- und Tilgungsplans, sowie auf

die dadurch neu hervorgekommene Tatsache der darin ausgewiesenen Zinsbelastung, somit auf einen tauglichen Wiederaufnahmegrund gestützt hat.

2.2.2.2. Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003

In den im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren am 4. September 2009 neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 wurden die negativen ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr berücksichtigt. Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Verjährung

In seiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wendet der Bf. zunächst Verjährung ein.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die festzusetzende Einkommensteuer fünf Jahre. Diese beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Dieser entsteht gemäß § 4 Abs. 2 lit a Z 2 für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Einkommensteuer um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Das Recht die Einkommensteuer für das Jahr 2002 festzusetzen, verjährt somit gemäß § 207 Abs. 2 iVm. § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2007. Da jedoch am 29. Oktober 2003 der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2002 gegenüber dem Bf. erlassen wurde und diese Handlung eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches darstellt, verlängert sich die reguläre Verjährungsfrist um ein Jahr, daher bis zum Ablauf des Jahres 2008.

Gemäß § 209 Abs. 1 2. Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Bei dem am 14. April 2008 an den Bf. gerichteten Ersuchen um Ergänzung handelt es sich ebenfalls um eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches. Somit verlängert sich die Frist auf das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer bis zum Ablauf des Jahres 2009.

Der im Zuge der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens Einkommensteuer 2002 mit Bescheid vom 4. September 2009 erfolgten Festsetzung der Einkommensteuer 2002 steht daher der Einwand der Verjährung nicht entgegen.

Liebhaberei

Die für die Streitjahre maßgebende Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 (in der Folge LVO), unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht

veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1 Abs. 2 LVO . Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Liebhaberei ist nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesem Fall nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO nur ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die im gegenständlichen Fall zu beurteilende Vermietungstätigkeit der beiden Eigentumswohnungen in Z, (Top 20 und Top 30) stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar und fällt im Hinblick auf die erzielten Werbungskostenüberschüsse unter die Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei.

Eine typische der Lebensführung zuzurechnende Betätigung ist aber nicht schon deshalb Liebhaberei, weil sie vor Erzielung eines Gesamtgewinnes beendet wurde. Denn nicht der tatsächliche Ertrag ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen.

Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamteinnahmenüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamteinnahmenüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, sofern die Betätigung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet wird.

Vorauszuschicken ist, dass im vorliegenden Fall nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes allein die Art der Bewirtschaftung der gegenständlichen Tätigkeit – die Schuldzinsen allein übersteigen bereits die erzielbaren Einnahmen, dazu kommen noch Abschreibungen, Hausverwaltung und Abgaben – von vornherein erkennbar keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lässt und damit ungeachtet der Gründe für die vorzeitige Beendigung der Betätigung jedenfalls von einer Voluptuartätigkeit auszugehen ist.

Dem Beschwerdebegehr kann aber auch deshalb kein Erfolg beschieden sein, weil der Bf. im Hinblick auf die andauernden beträchtlichen Verluste aus Vermietung und Verpachtung sowie im Hinblick auf die durch Verkauf der beiden Wohnungen vorzeitig beendete Betätigung auch keine "Unwägbarkeiten" durch hinreichende Nachweise dargetan hat, die zur Beendigung der Vermietung geführt haben. Nachdem der Bf. im abgeschlossenen Zeitraum (Top 20: 1997 bis 2008 und Top 30: 1997 bis 2014) aus der gegenständlichen Vermietung nur Werbungskostenüberschüsse erzielt hat, war die in Rede stehende Betätigung auch unter diesem Gesichtspunkt als Liebhaberei zu beurteilen.

Bei vorzeitiger Einstellung der Betätigung obliegt dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass diese nicht von vornherein (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern sich die Beendigung erst nachträglich infolge konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.

Eine berücksichtigungswürdige Unwägbarkeit liegt vor, wenn ein ausreichender zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der konkreten Betätigung besteht, wenn ein unvorhersehbares Ereignis vorliegt (dh. der Umstand hat nicht schon zu Betätigungsbeginn bestanden, andernfalls liegt eine von vornherein gegebene außergewöhnliche Ungewissheit der Erfolgsaussichten vor) und eine angemessene Reaktion des sich Betätigenden auf das Ereignis erfolgt (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rz 215).

Keine Unwägbarkeit liegt vor, wenn ein Ereignis einem betätigungstypischen Risiko entspringt, Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten ist und bei Anwendung eines betätigungsspezifischen typischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes zu erkennen wäre, also subjektiv veranlasst ist. Keine Unwägbarkeiten stellen beispielsweise ein Preisverfall am Immobilienmarkt, volkswirtschaftliche Rezessionsentwicklungen (eine gesamte Branche betreffend), Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten, die in der bereits seit Beginn der Vermietung bestehenden schlechten finanziellen Situation begründet sind oder eine (gleichbleibend) angespannte finanzielle Situation des Vermieters dar (vgl. Doralt/Renner, EStG14, (LVO) § 2 Tzen 366/2, 369 f sowie 443; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rzen 213, 286 f).

Wenn sich der Bf. in diesem Zusammenhang auf die nicht vorhersehbare, ungünstige Entwicklung am X Immobilienmarkt stützt, so ist diesen Ausführungen zunächst

entgegenzuhalten, dass der Bf. zwar seine ursprüngliche Vermietungsabsicht behauptet, es jedoch verabsäumt hat, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung der Vermietung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. Darüber hinaus werden aber auch mit dem Argument des Preisverfalles am X Immobilienmarkt seitens des Bf. keine Unwägbarkeiten iSd. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eingewandt, vielmehr handelt es sich dabei um ein betätigungstypisches Risiko, welches zweifelsohne die gesamte Branche traf.

Ist der Verkauf eines Mietobjektes vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses nicht auf eine Unwägbarkeit im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 2000, 99/15/0012, vom 23. November 2000, 95/15/0177, vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0001, und vom 11. November 2008, 2006/13/0199) zurückzuführen, so stellt dies ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd. § 2 Abs. 4 LVO beabsichtigt war (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Es liegt daher hinsichtlich der Vermietung der beiden Wohnungen in X Liebhaberei vor, weswegen die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 als unbegründet abzuweisen waren und die aus der Vermietung der beiden Wohnungen geltend gemachten Verluste der Jahre 2002 und 2003 unberücksichtigt zu bleiben hatten.

2.2.3. Veranlagungsjahr 2005

2.2.3.1. Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2005:

Mit Bescheid vom 6. Juli 2006 wurde die Einkommensteuer 2005 erstmalig festgesetzt. Am 25. November 2009 wurde dieser Einkommensteuerbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert. Mit Bescheid vom 21. Juli 2010 wurde der abgeänderte Einkommensteuerbescheid 2005 vom 25. November 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben, weil sich der Spruch als nicht richtig erwies.

Dieses Recht steht der bescheiderlassenden Behörde gemäß § 302 Abs. 1 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (§ 97 BAO) zu. Da die bescheiderlassende Behörde diese Frist nicht überschritten hat, entspricht die Bescheidaufhebung den gesetzlichen Bestimmungen (§ 299 Abs. 1 iVm. § 302 Abs. 1 BAO) und ist daher nicht rechtswidrig. Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, dass der Bf. in seiner Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 23. September 2010, diesen zwar bezeichnet, aber zu dessen Rechtswidrigkeit nicht Bezug genommen hat.

Durch die rechtskonforme Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 vom 25. November 2009 tritt das Verfahren gemäß § 299 Abs. 3 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat. Daher lebt der Erstbescheid vom 6. Juli 2006 wieder auf.

2.2.3.2. Einkommensteuerbescheid 2005:

Die Ausführungen unter 2.2.2.2. betreffend Liebhaberei gelten auch für das Streitjahr 2005.

In dem nach der rechtskonformen Aufhebung wieder auflebenden Einkommensteuerbescheid 2005 vom 6. Juli 2006 fanden die negativen ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung noch Berücksichtigung.

In der Folge erließ das Finanzamt am Tag der Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO (21. Juli 2010) weiters einen Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO, in welchem die ausländischen Einkünfte nicht mehr anerkannt wurden. Eine Änderung der Grundlagenbescheide lag diesem Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO aber nicht zugrunde.

Dazu ist festzustellen, dass auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheide eine Abhängigkeit (somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleitetem Bescheid) voraussetzen. Ein auf § 295 BAO gestützter Bescheid darf nur ergehen, wenn ein Grundlagenbescheid nachträglich erlassen oder abgeändert wird und wenn dieser nachträgliche Bescheid dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam ist (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Rz 3 zu § 295 BAO).

Da im gegenständlichen Fall dem auf § 295 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid vom 21. Juli 2010 keine nachträgliche Änderung der Feststellungsbescheide (Tangentenänderung) zugrunde lag, sondern dieser Bescheid lediglich dazu genutzt wurde, eine Abänderung des abgeleiteten Bescheides dahingehend herbeizuführen, als die bisher berücksichtigten ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nun nicht mehr anerkannt wurden, war der Beschwerde in diesem Punkt statzugeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 21. Juli 2010 aufzuheben.

Damit lebt der Erstbescheid vom 6. Juli 2006 wieder auf.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG 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 es sich bei den im gegenständlichen Fall bei den zu klarenden Fragen der Verjährung, der Rechtmäßigkeit der nach § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Bescheide, der betreffenden Wiederaufnahmbescheide, insbesondere der Frage des Vorliegens einer die amtswegige Wiederaufnahme rechtfertigende neu hervorgekommene Tatsache, sowie der Nichtanerkennung der Verluste aus der Vermietung der beiden Eigentumswohnungen in X, um keine Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung handelt,

die Rechtsfolgen sich unmittelbar aus dem Gesetz ergeben, und im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt.

Wien, am 4. Mai 2017