

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], vertreten durch Bonafide Treuhand & Revisions GmbH, Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 28.09.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 2/20/21/22 vom 09.07.2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin SF am 16.11.2017 zu Recht:

1.) Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2.) Die Beschwerde gegen die Bescheide Umsatzsteuer 2004 und 2005 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 2004 und 2005 unterbleibt.

3.) Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte in den Streitjahren neben den von ihm erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Verluste aus Vermietung und Verpachtung einer im Jahr 2004 angeschafften Eigentumswohnung in [Adresse-Vermietung]. Anlässlich einer die Jahre 2004 bis 2008 umfassenden Außenprüfung wurden dazu die in den Textziffern Tz 1 und 2 sowie 4 bis 8 des Berichtes vom 2.3.2010 festgehaltenen Feststellungen getroffen, die darauf abzielten, der Vermietung der genannten Eigentumswohnung an einen Sohn des Bf. die Eigenschaft als Einkunftsquelle abzusprechen.

Das Finanzamt änderte zunächst den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2004 unter Bezugnahme auf den Bericht über die Außenprüfung mit Bescheid vom 25.02.2010 gemäß § 295a BAO ab. Der dagegen eingebrachten Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16.03.2010 Folge gegeben und der Bescheid vom 25.02.2010 aufgehoben. In der Zwischenzeit hatte das Finanzamt mit Bescheiden vom 03.03.2010 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie Einkommensteuer 2004 und 2005 verfügt und war in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Außenprüfung gefolgt. Die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2004 verfügte es mit Bescheid vom 17.03.2010. Im Hinblick darauf, dass die genannten Wiederaufnahmbescheide keine Wiederaufnahmegründe enthielten, gab das Finanzamt der dagegen eingebrachten Berufung des Bf. mit Berufungsvorentscheidung vom 06.05.2010 Folge und hob die Wiederaufnahmbescheide auf. Gleichzeitig erließ es neuerlich Wiederaufnahmbescheide und neue Sachbescheide. Der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 19.03.2012, RV/1737-W/10 u.a., die Streitjahre betreffend Folge gegeben, die Wiederaufnahmbescheide aufgehoben und die Berufung gegen die Sachbescheide als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die detaillierte Schilderung des Verfahrensganges, die Wiedergabe der Vorbringen der Parteien, die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und deren rechtliche Würdigung in der Berufungsentscheidung des UFS vom 19.03.2012, RV/1737-W/10 u.a., verwiesen.

Mit Bescheiden vom 09.07.2012 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide, in denen wiederum die Vermietung der genannten Eigentumswohnung an den Sohn des Bf. weder als wirtschaftliche Tätigkeit noch als Einkunftsquelle anerkannt wurde.

In den Begründungen zu den Wiederaufnahmsbescheiden führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 wurden am 5.8.2005 erlassen, die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 wurden am 31.8.2006 erlassen. Zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide waren daher die näheren Umstände der Vermietung nicht bekannt.

Die Wiederaufnahme gründet sich auf die in Tz 1 bis Tz 8 im Bericht vom 2.3.2010 ausgeführten Feststellungen der für die Jahre 2006 bis 2008 durchgeföhrten Betriebsprüfung.

Zur Vermietung der Wohnung in [Adresse-Vermietung] wurde insbesondere festgestellt: 'Prognoserechnungen

a.) [Adresse-Vermietung]

Im Rahmen der Veranlagungen wie auch der Betriebsprüfung wurde Herr Bf. mehrmals gebeten, eine steuerliche Prognoserechnung vorzulegen.

Als Beantwortung diverser Vorhalte wurden Angaben gemacht, die nicht einer steuerlichen Prognoserechnung entsprechen.

Er gab im Vorhalt vom 9.12.2009 an, dass sich die Durchschnittseinnahmen für die Wohnung in [Adresse-Vermietung] zwischen € 8.600,00 und € 12.300,00 bewegen würden. In seiner Berechnung gab er für den Zeitraum 2010 bis 2027 die Summe von € 197.235,00 als Gesamteinnahmen für dieses Objekt an, welche er dann durch 18 Jahre dividierte und so eine Durchschnittssumme für Einnahmen pro Jahr mit € 10.900,00 angab. Schon alleine, wie er auf die Gesamteinnahmen kommt ist nicht nachvollziehbar. Die AfA für Gebäude gab er jährlich mit € 4.161,00 an.

Die AfA für die Einrichtungsgegenstände wie Kücheneinrichtung und Badezimmer setzte er in seiner Prognoserechnung nicht an. Diese belaufen sich aufgrund seiner eigenen Angaben in den Jahreserklärungen zwischen rund € 659,00 und € 736,00.

Finanzierungskosten; Spesen oder Steuerberatungskosten, welche sehr wohl lt. seinen Erklärungen anfielen, sind in seiner Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden. Als Betriebskosten gibt Herr Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 9.12.2009 an, dass sie jährlich rund € 2.800,00, übertragen würden. Weiters gibt er in der gleichen Vorhaltsbeantwortung an, dass höhere Betriebskosten vom Mieter zu bezahlen sind. Eine Betriebskostenabrechnung der Jahre ab 2005 ist in der Erklärung nicht erkennbar, weder in Form einer Nachforderung (höhere Einnahmen), noch in Form einer Gutschrift (niedrigere Einnahmen).

Da es sich bei der Vermietung einer Eigentumswohnung um eine sogenannte kleine Vermietung im Sinne des § 1 (2) Liebhabereiverordnung handelt, ist der Beobachtungszeitraum mit 20 Jahren zuzüglich maximal 3 Jahre für Bauzeit anzusetzen. Im Falle der Wohnung in [Adresse-Vermietung] ist daher ein Zeitraum von maximal 21 Jahren zu berücksichtigen. Aufgrund der Angaben des Pflichtigen hat die Betriebsprüfung eine Prognoserechnung erstellt, die nach 21 Jahren einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von rund € 3.000,00 ergibt.

Die Betriebsprüfung setzte bei der Prognoserechnung bis zum Jahr 2008 die von Herrn Bf. erklärten Einnahmen an, bzw. die lt. Mietvertrag angegebenen Einnahmen. Ab dem Jahr 2009 wurden die Einnahmen mit einer jährlichen Erhöhung von 2 % (Indexanpassung) berechnet, da lt. Mietvertrag die Mietvorschreibungen wertgesichert sind und vom Pflichtigen keinerlei Angaben gemacht wurden, wie sich die Mietvorschreibungen entwickeln würden.

Die Finanzierungskosten wurden bis 2009 nach den Angaben des Pflichtigen angesetzt. Ab 2010 fallen lt. Vorhaltsbeantwortung vom 9.12.2009 keine Finanzierungskosten mehr an. In der Prognoserechnung der Prüferin wurde ab dem Jahr 2008 bis 2013 eine AfA in Höhe von € 750,00 für Einrichtungsgegenstände angesetzt (nach den Angaben in den Jahreserklärungen).

Ab dem Jahr 2014 wird keine AfA für Einrichtungsgegenstände mehr berechnet, da bereits voll abgeschrieben). Es ist festzuhalten, dass grundsätzlich bei einer

steuerlichen Prognoserechnung ein Mietentgang bzw. ein Abschlag für Ausfall und Leerstehungswagnis anzusetzen wäre.

Ebenso wären Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten pauschal mit 1% der Anschaffungskosten anzusetzen.

Dies wurde jedoch in diesem Fall aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 9.12.2009 unterlassen, da Herr Bf. erklärte, dass in den Betriebskosten auch Beiträge für eine Reparaturrücklage enthalten seien, und es sich zusätzlich um einen Neubau handelt, sodass nicht so schnell Reparaturen anfallen würden. Weiters wäre lt. Mietvertrag der Mieter für die Instandhaltung und Reparatur des Mietgegenstandes verantwortlich. Bezuglich der Betriebskosten, welche lt. Mietvertrag pauschal in den Mietvorschreibungen enthalten gibt er in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.9.2009 an, dass sich diese bei Vertragsabschluss monatlich auf € 150,00 für die Wohnung in [Adresse-Vermietung] beliefen (Jahresbetriebskosten daher € 1.800,00).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9.12.2009 bezüglich Prognoserechnung setzt er selbst einen Betrag von € 2.800,00 an. Ha. BP setzt als Betriebskosten einen Betrag von € 2.200,00 an, der sich aus den Angaben lt. Steuererklärungen ergibt.

Kosten für Steuerberatung wurden mit jährlich € 500,00, sowie Kosten für Spesen mit € 100,00 bei den sonstigen Werbungskosten berücksichtigt. Diese Beträge ergeben sich aus den Steuererklärungen des Pflichtigen für die Jahre ab 2005.

Trotz Berücksichtigung der vom Pflichtigen angegebenen Daten konnte aufgrund der Prognoserechnung kein positives Gesamtergebnis nach 21 Jahren ermittelt werden. Diese Prognoserechnung wurde dem Pflichtigen noch einmal am 26.1.2010 übermittelt, dass er dazu Stellung nimmt.

Er erklärte darauf, dass er beabsichtige, nach dem 31.12.2016, nachdem die Frist gem. § 12 Abs. 10 UStG abgelaufen ist, in umsatzsteuerlicher Hinsicht auf die Kleinunternehmerregelung umzustellen. Dadurch würden sich höhere Mieteinnahmen ergeben, weil er auf eine Verringerung der Miete um die Umsatzsteuer verzichten würde, und dann sich ein positives Gesamtergebnis von rund € 2.000,00 ergeben müsste.

Aus den Abgabenerklärungen für 2004 und 2005 waren nur die Adresse der Wohnung, deren Kaufpreis samt Nebengebühren, die vermieteten Einrichtungsgegenstände und deren Anschaffungskosten, die erzielten Einnahmen und die in Abzug gebrachten Werbungskosten ersichtlich. Sämtliche im Bericht vom 2.3.2010 angeführten und im Rahmen der Prüfung ermittelten Umstände sind den eingereichten Abgabenerklärungen und Beilagen nicht zu entnehmen. Damit handelt es sich bei den im Bericht vom 2.3.2010 festgehaltenen Ermittlungsergebnissen um neu hervorgekommene Tatsachen, deren Kenntnis zu anderslautenden Bescheiden geführt hätte.

Bei der Ermessensübung wurde dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) gegeben. Daneben war auch der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen,

zu beachten. Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die rechtswidrige Erfassung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die daraus resultierende unrechtmäßige Vorsteuergutschrift bewirken einen Ausfall von Steuereinnahmen in nicht bloß geringfügiger Höhe, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu tragen wäre. Hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen wird auf die gleichzeitig ergehenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 und die dortige Begründung verwiesen.

Der Wiederaufnahme steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, weil der UFS mit Schreiben vom 16.12.2011 eine Verlängerungshandlung im Sinne des § 209 Bundesabgabenordnung unternommen hat.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen."

In den Begründungen zu den neu erlassenen Sachbescheiden wurde auf die Ausführungen des UFS in der Berufungsentscheidung vom 19.03.2012, RV/1737-W/10 u.a., verwiesen, und es wurden die dort getroffenen Aussagen betreffend die Vermietung der Eigentumswohnung in [Adresse-Vermietung], wiedergegeben. Desgleichen wurden auch die dem Bf. entstandenen Steuerberatungskosten mit dem Nettobetrag als Sonderausgaben in Abzug gebracht.

Der Bf. bekämpfte in seiner fristgerecht eingebrachten Berufung sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die neu erlassenen Sachbescheide, was er folgendermaßen begründete:

"1) Wiederaufnahme

Es liegen keinerlei sachgerechte Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens vor und ist auch zu bemängeln, dass die angefochtenen Bescheide keine exakte Begründung enthalten, sodass auch ein Begründungsmangel vorliegt und ich daher mir eine weitere Berufungsbegründung vorbehalte.

Überdies liegt Verjährung vor, wobei noch anzumerken ist, dass offenbar das Ungleichgewicht zwischen der Frist für die Wiederaufnahme auf Grund eines Antrages der Partei und jener durch die Behörde eine sachlich nicht gerechtfertigte Diskrepanz aufweist. Durch diese Regelung wird nämlich eine gewichtige Ungleichheit zwischen der Partei und der Behörde geschaffen. Deshalb liegt Verfassungswidrigkeit vor.

Überdies liegen keinesfalls „nova reperta“ vor, denn es hat betreffend das Jahr 2004 nicht nur eine Umsatzsteuernachschauplatzgefunden, sondern erfolgte bereits im Jahre 2007 eine Anfrage der Finanzbehörde wegen einer Prognoserechnung, welche dieser auch von mir geliefert wurde.

2) Sachbescheide

Vorsichtshalber werden auch diese bekämpft, obwohl offensichtlich die Wiederaufnahme der Besteuerungsverfahren grob rechtswidrig ist. Selbst wenn man unterstellen wollte, dass für den Zeitraum 2004 — 2008 betreffend die Vermietung der Wohnung in [Adresse-Vermietung] Liebhaberei vorliegen sollte, so sind die angefochtenen Bescheide schon allein deswegen rechtswidrig, weil diesfalls die von mir als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Steuerberatung als Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG von den Besteuerungsgrundlagen abgezogen werden müssten.

Die angebliche Grundlage für die Argumentation der Finanzbehörde I. Instanz, nämlich die ergangene Berufungsentscheidung des UFS ist deswegen nicht tauglich, weil in dieser in unrichtiger Weise behauptet wird, ich hätte bezüglich der Rückzahlung des Bankkredites für das Objekt in [Adresse-Vermietung] außerordentliche Zahlungen geleistet, wodurch geänderte Wirtschaftsführung bewirkt worden sein soll. Dies ist grob unrichtig, weil ich bereits in der Vorhaltsbeantwortung an den UFS vom 12.01.2012 die Bezug habenden Unterlagen vorgelegt habe, aus welchen auch der mit der Bank bereits bei der Kreditaufnahme vereinbarte Zahlungsplan resultiert, da ich eine Erlebensversicherungspolizze und ein endfälliges Wertpapierdepot als Sicherheit gegeben habe und daher bei beiden Vermögenswerten a priori das Realisat in zeitmäßiger Hinsicht feststand und lediglich der endgültige Betrag desselben auf Grund der Veranlagungsart noch nicht exakt bezifferbar war.

Überdies ist in der Argumentation der Berufungsentscheidung des UFS bzw. der dort vorgenommenen Prognoserechnung nicht in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Abschätzung der künftigen Überschüsse vorgenommen worden. Dies zeigt sich auch schon daraus, dass selbst bei der teilweise grob unrichtigen Rechnung des UFS lt. diesem ein angeblicher negativer Totalüberschuss von ca. € 14.000,00 in einem Betrachtungszeitraum von rd. 20 Jahren hervorkommen soll, was allein schon dokumentiert, auf welche tönernen argumentativen Füßen diese Betrachtung steht.

Allein schon diese Tatsache würde eine vorläufige Veranlagung gemäß § 200 BAO bedingen.

Ich habe aus ökonomischen Gründen die Berufungsentscheidung des UFS nicht beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft, weil ich auf Grund meines Lebensalters keine weiteren Rechtsmittelverfahren abwickeln wollte und habe nicht erwartet, dass die Finanzbehörde I. Instanz in grob rechtswidriger Weise mich nun neuerlich zwingt, ein solches Verfahren durchzustehen.

Dabei ist auch nochmals darauf hinzuweisen, dass die Finanzbehörde I. Instanz das Steuergeheimnis gem. § 48a BAO in grober Weise verletzt hat, nur um ihren vollkommen unrichtigen Rechtsstandpunkt durchsetzen zu versuchen.

Ich beantrage daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie die Veranlagung an Hand der eingebrochenen Steuererklärungen.

..."

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Nach Erhalt der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragte der steuerliche Vertreter des Bf. Akteneinsicht sowie die Anberaumung eines Erörterungstermines, da "*mit diesem vielleicht die mündliche Verhandlung eingespart werden könnte.*"

Anlässlich des Erörterungstermines übergab die Richterin den beiden Parteien eine von ihr erstellte Übersicht über die bis inklusive 2016 erzielten Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der Eigentumswohnung in [Adresse-Vermietung].

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (Bf.) zeigte eine Kopie des Kreditvertrages vor. Einvernehmlich wurde festgestellt, dass sich diese Kopie bereits in den FA-Akten auf Seite 9/2005 befindet, weshalb sie nicht zu den Akten genommen wurde.

Der steuerliche Vertreter des Bf. führte dazu aus, die Abstattung des Kredites sei von vornherein in der vorgenommenen Weise beabsichtigt gewesen. Lediglich der Umstand, dass der Bf. zwei Jahre vorher in Pension gegangen sei, habe dazu geführt, dass mit Hilfe der Abfertigung der Kredit zwei Jahre früher zurückbezahlt worden sei.

Als mögliche Lösung des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens könne sich der steuerliche Vertreter des Bf. nachstehende Lösung vorstellen:

Seitens des BFG solle eine Entscheidung im Sinne des § 300 BAO erlassen werden, gemäß welcher das Verfahren betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 stattgebend erledigt werde, währenddessen hinsichtlich der Einkommensteuer anerkannt würde, dass es sich um Liebhaberei handle.

Dazu verwies der steuerliche Vertreter des Bf. auf nachstehende rechtliche Überlegungen:

Nach der nunmehr geltenden Rechtslage seit 1.4.2012 bestehe für das verfahrensgegenständliche Objekt Immobilienertragsteuerpflicht. Es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit aus einem allfälligen Verkauf des Objektes ein Gewinn erzielbar, weil bedingt durch die Lage des Objektes im 18. Bezirk und aufgrund des Umstandes, dass es sich um eine Dachgeschoßwohnung handle, seit dem Ankauf der Wohnung im Jahre 2004 mindestens ein Wertzuwachs von 50% zu verzeichnen sei. Dies könne jederzeit durch Einsichtnahme in den Immobilienpreisspiegel, welcher jährlich von der Wirtschaftskammer herausgegeben wird, nachvollzogen werden.

Der Bf. habe die Absicht, die Wohnung um ca. 320.000,00 EURO zu verkaufen. Bis 10.11. könnte der steuerliche Vertreter des Bf. die Frage klären, ob ein Verkauf bereits verwirklicht worden sei.

Es bestehe insofern eine Rechtsfrage von wesentlicher Bedeutung, als von der Judikatur bislang nicht geklärt sei, wie ein allfälliger Veräußerungsgewinn anlässlich der Veräußerung der Eigentumswohnung, der nunmehr der ImmoEST unterliege und mit 30% zu besteuern sei, die rechtliche Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei beeinflusse.

Über Befragen durch den FA-Vertreter gab der steuerliche Vertreter des Bf. an, dass die Wohnung seit rund drei Monaten leer stehe.

In der Folge erklärte der steuerliche Vertreter des Bf., dass er hiermit den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurücknehme.

Die Richterin erklärte darauf hin, dass die Ladung zur mündlichen Verhandlung aufrecht bleibe und nunmehr als Einzelrichterverhandlung durchgeführt werde.

Der steuerliche Vertreter des Bf. nahm Akteneinsicht in den Finanzamtsakt und erklärte, er habe festgestellt, dass der Umsatzsteuerakt erst ab 2010 vorliege. Er beantrage die Beischaffung des Umsatzsteueraktes ab dem Jahr 2004 zum Beweis dafür, dass sämtliche entscheidungswesentliche Tatsachen bereits ab 2004 der Finanzbehörde zur Verfügung gestanden hätten und daher abgesehen von der Frage der Verjährung (selbst wenn man unterstellte, diese wären nicht gegeben, was ausdrücklich bestritten werde) keinerlei Gründe für die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens auf Basis der Bestimmungen des § 303 BAO bestünden. Insbesondere beantrage er die Vorlage des Berichtes über die Umsatzsteuernachschaub inkl. des Arbeitsbogens des Nachschauorganes. Weiters werde beantragt, auch den Arbeitsbogen der Betriebsprüferin beizuschaffen. Dies, um allenfalls feststellen zu können, ob darin auch der Arbeitsbogen des Prüforgans betreffend die Umsatzsteuernachschaub enthalten sei. Beide Anträge würden zum Beweis dafür gestellt, dass der Sachverhalt in vollem Umfang offengelegt worden sei, und daher kein wie immer gearteter Wiederaufnahmegrund bestehe.

Die Richterin beauftragte den steuerlichen Vertreter des Bf., jene Unterlagen vorzulegen, aus denen sich ergebe, dass bereits vor Bescheiderlassung in den Jahren 2005 und 2006 sämtliche Umstände der Vermietung offen gelegt worden seien.

Der steuerliche Vertreter des Bf. erklärte, ein solcher Auftrag stelle hinsichtlich des Bf. eine unzulässige Beweislastumkehr dar, denn dieser habe keinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 gestellt, sondern sei dieser Antrag unzweifelhaft von der Amtspartei eingebracht worden bzw. habe diese unzulässiger Weise eine Wiederaufnahme verfügt.

Nachdem das Finanzamt die geforderten Teilakten am 07.11.2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hatte und der steuerliche Vertreter des Bf. mit Schreiben vom 06.11.2017 die Vorlage dieser Teilakten und die Einsicht in diese Teilakten nochmals urgiert hatte, nahmen beide Parteien nach vorheriger Rücksprache mit der

Richterin am 09.11.2017 Akteneinsicht in die Verwaltungsakten, die nunmehr auch die vom Bf. geforderten Teile betreffend Umsatzsteuernachschaup und Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthielten.

In der antragsgemäß abgehaltenen mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter des Bf. den Kaufvertrag über die Eigentumswohnung v. 13.10.2017 vor und erklärte, dass gegenständliche Wohnung um 325.000 EURO verkauft worden sei.

Da die Anschaffungskosten der Wohnung rund 200.000 EURO + 20% Umsatzsteuer betragen hätten, sei es evident, dass der Bf. einen „Totalgewinn“ erzielt habe (auf die Einnahmen- Ausgabenrechnungen der Jahre 2004 bis 2016 sowie die daraus erfließenden Einkommensteuerbescheide werde hingewiesen). In diesem Zusammenhang berufe sich der steuerliche Vertreter des Bf. auf die Kommentarmerinung im Jakom und zwar auf die Tz 236 ff zu § 2, hilfsweise auch auf die Tz 48 ff zu § 30, sowie auf den Artikel der Autoren Kanduth-Kristen/Kampitsch in der ÖStZ 19/2017.

Über Befragen gab der steuerliche Vertreter des Bf. bekannt, die Beendigung des Mietverhältnisses sei auf Wunsch des Sohnes des Bf. erfolgt, weil sich diesem die Gelegenheit geboten habe, das Nachbargrundstück des Bf. zu erwerben.

Der steuerliche Vertreter erklärte des Weiteren, aus dem Verfahrensverlauf ergebe sich eindeutig, dass Verjährung im Sinne des § 209 BAO vorliege. Dies aus nachstehendem Grund: Selbst wenn man die ausdrücklich als unrichtig bezeichnete Rechtsmeinung vertrate, der Wiederaufnahmbescheid sei nicht verjährt, so müsse berücksichtigt werden, dass bezüglich der Sachbescheide, welche im gegenständlichen Verfahren auch bekämpft würden, Verjährung im Sinne der angeführten Gesetzesbestimmung vorliege.

Überdies sei es tatsächl- u. aktenwidrig, dass nicht der gesamte Sachverhalt offen gelegt gewesen sei, denn der ab Februar 2005 gültige Mietvertrag sei der Seite 32 (bei den Dauerbelegen) des Steueraktes zu entnehmen. Es werde auch noch auf die Umsatzsteuer-Nachschaup gemäß Prüfungs- u. Nachschauauftrag, Beginn 19.3.2008 (Seite 5 d. Umsatzsteuer-Nachschaupaktes), verwiesen. Schließlich werde noch entschiedene Sache eingewandt, denn es sei mit Berufungsentscheidung des UFS vom 19.3.2012 über diese Frage entschieden worden.

Der Amtsvertreter entgegnete, nach Ansicht des Finanzamtes liege keine entschiedene Sache vor, weil mit der Berufungsentscheidung des UFS eine Formalentscheidung getroffen worden sei, weil Fehler in der "Verweiskette" vorgelegen seien.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei auch keine Verjährung eingetreten, weder für das zweite Jahr 2005 noch für 2004, weil ein Vorhalt des UFS als Verlängerungshandlung im Jahr 2011 anzusehen sei.

Zu der Einlage des Mietvertrages in den Dauerbelegen wies der Amtsvertreter darauf hin, dass dieser erst anlässlich der Umsatzsteuer-Nachschaup in den Einkommensteuer-Akt eingelegt worden sei und sich im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide 2004 u. 2005 noch nicht im Akt befunden habe.

Der steuerliche Vertreter des Bf. widersprach der Argumentation des Amtsvertreters und erklärte, es handle sich bei der erwähnten Entscheidung des UFS um keine Formalentscheidung, weil sich eindeutig aus deren Inhalt die meritorische Erledigung ergebe, denn eine Formalentscheidung würde ja nur dann vorliegen, wenn beispielsweise Fristversäumnisse vorgelegen wären. Im gegenständlichen Fall sei die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit erfolgt, weil die Finanzbehörde den bekämpften Bescheid nicht ordnungsgemäß begründet habe.

Bezüglich des vom Amtsvertreter erwähnten Mietvertrags gebe es keinen wie immer gearteten Beweis, dass dieser erst im Zuge der bereits erwähnten Umsatzsteuer-Nachschauf in den Akt gelangt sei.

Im Übrigen sei bezüglich der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide noch zu bemängeln, dass in diesen die Ermessensentscheidung nur mittels allgemeiner Textbausteine erfolgt sei, was nach ständiger Judikatur des VwGH unzureichend und rechtswidrig sei.

Wie dieser in ständiger Judikatur ausführe, sei die Ermessensentscheidung samt deren ordnungsgemäßer und nachvollziehbarer Begründung der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens vorgelagert.

Der Amtsvertreter vermeinte, aus dem Aktenvermerk auf Blatt 10 des Umsatzsteuer-Nachschaufaktes ergebe sich, wann der Mietvertrag in den Einkommensteuer-Akt eingelegt worden sei.

Der steuerliche Vertreter des Bf. hielt dieses Vorbringen deswegen für nicht schlüssig, weil es auf der vom Amtsvertreter zitierten Aktenseite wörtlich heiße „*Im Akt abgelegt*“, was auch immer dies heißen möge. Hilfsweise werde die zeugenschaftliche Einvernahme des Herrn [Prüfer] per Adresse FA 2/20/21/22 beantragt zum Beweis dafür, dass es sich bei diesem Aktenvermerk nur um eine Anmerkung handle, dass sich die darin bezeichneten Unterlagen im Steuerakt befänden.

Über Befragen durch die Richterin, ob der steuerliche Vertreter des Bf. in seinen Akten einen Aktenvermerk habe, aus dem hervorgeinge, dass der Mietvertrag bereits mit den Abgabenerklärungen 2004 und 2005 dem Finanzamt übermittelt worden sei, gab dieser an, dass er darüber keine Unterlagen mehr habe und daher dazu keine Aussage treffen könne, weil die Aufbewahrungsfrist bereits abgelaufen sei. Da die rechtskräftige Erledigung im Juli 2012 ergangen sei, habe es keine Aufbewahrungspflicht wegen eines anhängigen Verfahrens mehr gegeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Den Abgabenerklärungen für die Jahre 2004 und 2005 und den dazu an das Finanzamt übermittelten Beilagen ist zu entnehmen, dass der Bf. in [Adresse-Vermietung], im Jahr 2004 eine Wohnung und Einrichtungsgegenstände angeschafft und ab dem Jahr 2005 vermietet hat. Zu entnehmen sind ferner die Anschaffungskosten des Vermietungsobjektes und die Ermittlung der aus der Vermietung erzielten Verluste.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 wurden am 05.08.2005, die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 am 31.08.2006 erklärungsgemäß erlassen.

Mit Schreiben vom 04.04.2007 legte der steuerliche Vertreter des Bf. aufgrund eines Vorhaltes des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2005 eine Prognoserechnung für die Vermietung des Objektes [Adresse-Vermietung], vor, der zufolge nach 18 Jahren ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt wird.

Am 29.05.2008 wurde eine Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum 7/2007 bis 12/2007 durchgeführt, deren Prüfungsschwerpunkt die Vermietung einer weiteren Eigentumswohnung des Bf. in [Adresse2], bildete.

Im Rahmen der die Jahre 2004 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden dem Finanzamt erstmals folgende in Tz 1 und 2 sowie 4 bis 7 des Berichtes vom 02.03.2010 festgehaltenen, den erklärten Verlusten aus Vermietung und Verpachtung der Eigentumswohnung in [Adresse-Vermietung], zu Grunde liegenden näheren Umstände bekannt:

- Die Wohnung sei zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines der beiden Söhne des Bf. angeschafft und an diesen bereits zu einem Zeitpunkt vermietet worden, als dieser noch nicht selbsterhaltungsfähig und aufgrund seines Einkommens auch nicht in der Lage gewesen sei, die Mietkosten aufzubringen.
- Die vereinbarten Miete entspreche nicht den üblichen am freien Markt erzielbaren Mieten vergleichbarer Wohnungen.
- Aufgrund der vom Finanzamt anhand der bisher vorliegenden Daten erstellten Prognoserechnung ergebe sich, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung der Wohnung kein Gesamtüberschuss erzielt werden könne.

Das Finanzamt änderte zunächst den Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2004 unter Bezugnahme auf den Bericht über die Außenprüfung mit Bescheid vom 25.02.2010 gemäß § 295a BAO ab. Der dagegen eingebrachten Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16.03.2010 Folge gegeben und der Bescheid vom 25.02.2010 aufgehoben. In der Zwischenzeit hatte das Finanzamt mit Bescheiden vom 03.03.2010 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie Einkommensteuer 2004 und 2005 verfügt und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Außenprüfung. Die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2004 erfolgte mit Bescheid vom 17.03.2010.

Im Hinblick darauf, dass die genannten Wiederaufnahmebescheide keine Wiederaufnahmegründe enthielten, wurde der Berufung des Beschwerdeführers mit Berufungsvorentscheidung vom 06.05.2010 Folge gegeben und die Wiederaufnahmebescheide aufgehoben. Gleichzeitig wurden neuerlich Wiederaufnahmebescheide und neue Sachbescheide erlassen.

Im Rahmen der Berufungserledigung dagegen wurden von der Berichterstatterin des UFS mit dem steuerlichen Vertreter des Bf. am 18.10.2011 und am 07.12.2011 Telefonate über die abzuhandelnde Senatsverhandlung geführt. Darüber hinaus wurde am 16.12.2011 ein Auskunftsersuchen an die Wien Energie betreffend die Energieversorgungsverträge der genannten Eigentumswohnung gestellt. In der Folge wurde der Bf. zuhanden seines ausgewiesenen Vertreters am 16.12.2011 zu der am 18.01.2012 anberaumten mündlichen Senatsverhandlung geladen. Gleichzeitig wurde der Bf. auch ersucht, Fragen hinsichtlich der Selbsterhaltungsfähigkeit seiner Söhne zu beantworten und Prognoserechnungen für die beiden vermieteten Eigentumswohnungen vorzulegen.

Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide wurden mit Berufungsentscheidung des UFS vom 19.03.2012, RV/1737-W/10 u.a., mit der Begründung aufgehoben, dass der Bericht über die Außenprüfung, auf welchen die vom Bf. angefochtenen Wiederaufnahmebescheide verwiesen, keine Aussagen über die vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe enthielt. Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der genannten Berufungsentscheidung verwiesen.

In der Folge wurde mit den nunmehr vom Bf. angefochtenen Bescheiden vom 09.07.2012 die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 verfügt und wurden in diesen die Wiederaufnahmegründe ausführlich dargestellt (siehe die obige Wiedergabe der Begründung der genannten Bescheide).

Das Finanzamt beruft sich in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden auf das Hervorkommen der oben angeführten anlässlich der Erlassung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 am 05.08.2005 bzw. am 31.08.2006 nicht bekannten Tatsachen und Umstände betreffend die Vermietung der Liegenschaft in [Adresse-Vermietung].

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Finanzamtsakt befindlichen genannten Unterlagen. Soweit der Bf. behauptet, die im Rahmen der Außenprüfung ermittelten näheren Umstände der Vermietung der Eigentumswohnung in [Adresse-Vermietung], seien dem Finanzamt bereits anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 und 2005 bekannt gewesen, bleibt er dafür jeglichen Beweis schuldig.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters des Bf., der unter den Dauerbelegen abgeheftete Mietvertrag sei dem Finanzamt bereits anlässlich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 bekannt gewesen, ist entgegenzuhalten, dass die dem Finanzamt für die Veranlagung 2004 und 2005 übermittelten Unterlagen

in den Begleitschreiben des steuerlichen Vertreters penibel aufgelistet werden und ein Mietvertrag nicht erwähnt wird. Im Übrigen hätte das Prüfungsorgan nicht das Abheften des Mietvertrages erwähnt, hätte sich dieser ohnedies schon im Einkommensteuerakt befunden. Außerdem hat der steuerliche Vertreter des Bf. im Verfahren vor dem UFS niemals behauptet, der Mietvertrag sei bereits mit den Einkommensteuererklärungen 2004 oder 2005 vorgelegt worden.

Im Übrigen sind dem Mietvertrag an steuerrechtlich relevanten Daten lediglich der Name des Mieters und die Höhe des Mietentgeltes für den Zeitraum Februar 2005 bis Jänner 2008 zu entnehmen. Daraus kann weder das Verwandtschaftsverhältnis von Vermieter und Mieter noch die Einnahmen- und Ausgabenentwicklung ersehen werden, zumal anhand dieses befristeten Mietvertrages keine Aussage darüber getroffen werden kann, ob und in welcher Form dieses Mietverhältnis fortgesetzt werden wird. Damit wurden aber erst anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2010 alle jene Daten ermittelt, aufgrund derer sich eine Aussage über die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung der genannten Wohnung treffen lässt.

Im Hinblick darauf, dass dem Mietvertrag keineswegs die später bekannt gewordenen Umstände hätten entnommen werden können, und es daher unerheblich ist, wann der Bf. den Mietvertrag tatsächlich vorgelegt hat, konnte auf die Einvernahme des Prüfungsorganes verzichtet werden.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren 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.

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens nur zulässig, wenn der Wiederaufnahmsantrag vor Eintritt der Verjährung eingebracht ist.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden (in den Absätzen 2 bis 5 festgehaltenen) Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Umsatz- und Einkommensteuer fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist

verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005, mwN, sowie VwGH 11.02.2016, 2012/13/0061).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die vom Finanzamt abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. wiederum VwGH 11.02.2016, 2012/13/0061).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030).

Bei einer Berufung bzw. Beschwerde gegen einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist "Sache" nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jenen wesentlichen Sachverhaltsmomenten, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der vom Finanzamt als neu hervorgekommen herangezogen wurde (vgl. etwa VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141, bzw. 26.4.2007, 2002/14/0075).

Hat das Finanzamt eine Wiederaufnahme auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, ist der Bescheid im Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren ersatzlos aufzuheben, was auch bereits durch Berufungs- bzw. Beschwerdevorentscheidung erfolgen kann (vgl. VwGH 27.06.2013, 2010/15/0052).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt weder in den (ersten) Wiederaufnahmebescheiden vom 17.03.2010 noch in den Wiederaufnahmebescheide vom 06.05.2010 einen Wiederaufnahmegrund genannt, weshalb die (ersten) Wiederaufnahmebescheide bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 06.05.2010 und die Wiederaufnahmebescheide vom 06.05.2010 mit Berufungsentscheidung des UFS vom 19.03.2012, RV/1737-W/10 u.a., ersatzlos aufgehoben wurden.

In der Begründung der neuen Wiederaufnahmebescheide vom 06.05.2012 führt nun das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass erstmals im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung die näheren Umstände der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung bekannt geworden seien. Aus den dabei gewonnenen Einsichten über die erzielbaren Einnahmen und die auch in Zukunft anfallenden Ausgaben ergebe sich, dass der Vermietungstätigkeit des Bf. die Eigenschaft als Einkunftsquelle fehle, weil sich die Erzielung eines Einnahmenüberschusses innerhalb eines Zeitraumes von 21 Jahren in der Form der vom Bf. durchgeführten Bewirtschaftung nicht erzielen lasse.

Entgegen dem Vorbringen des Bf. kamen damit für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 wesentliche Tatsachen erst nachträglich - nach erstmaliger, erklärungsgemäßer Festsetzung am 05.08.2005 bzw. am 31.08.2006 - hervor. Weder aus den Abgabenerklärungen noch den damit vorgelegten Berechnungen des Werbungskostenüberschusses ging hervor, dass mit den vom Bf. festgelegten Mieten und den dabei anfallenden Werbungskosten innerhalb eines Prognosezeitraumes von 21 Jahren kein Einnahmenüberschuss erzielt werden kann.

Soweit der Bf. auf Ermittlungshandlungen des Finanzamtes im Jahr 2007 und eine Umsatzsteuernachscha 2008 verweist, so stand einer allfälligen Berücksichtigung der daraus gewonnenen Erkenntnisse im Rahmen der erstmaligen Veranlagung der Jahre 2004 und 2005 schon der Umstand entgegen, dass diese erst nach der Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 bekannt wurden.

Da somit die Kenntnis der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gewordenen Tatsachen zu einem - wie unter Punkt 2. dargestellt - im Spruch anderslautenden Bescheiden geführt hätte, durfte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügen.

Wenn der Bf. vermeint, mit der Aufhebung der anschließend an die abgabenbehördliche Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide vom 17.03.2010 bzw. vom 06.05.2010 wäre endgültig darüber entschieden worden, dass die Verfügung der Wiederaufnahme aus den im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Tatsachen nicht zulässig sei, so übersieht er dabei, dass in den genannten Wiederaufnahmebescheiden gerade diese Tatsachen nicht als Wiederaufnahmegründe genannt worden waren, weshalb der Verfügung der Wiederaufnahme aus den dargestellten Gründen nicht der Umstand einer bereits entschiedenen Rechtssache entgegensteht.

Hinsichtlich des Einwandes, der Verfügung der Wiederaufnahme stehe die Verjährung entgegen, ist Folgendes festzuhalten:

Die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 BAO zufolge) erfolgt unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt.

Die Verlängerung gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO jeweils um ein weiteres Jahr setzt voraus, dass in jenem Jahr, in dem die nach dem ersten Satz um ein Jahr verlängerte Verjährungsfrist endet, eine Amtshandlung (im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO) erfolgt. Weitere Verlängerungen jeweils um ein Jahr setzen voraus, dass jeweils im (weiteren) verlängerten Jahr die betreffende Amtshandlung vorgenommen wird.

Als die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen gelten u.a. abgabenbehördliche Bescheide und Prüfungen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 209 Tz 10 bzw. 13). Auch Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz können zur Verjährungsfristverlängerung führen (vgl. VwGH 19.3.2003, 2002/16/0130).

Die in § 207 Abs. 2 BAO festgelegte Verjährungsfrist von 5 Jahren endete hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2004 mit 31.12.2009 und hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2005 mit 31.12.2010. Durch die erstmalige Festsetzung der genannten Bescheide verlängerte sich die Verjährungsfrist um ein Jahr und endete somit am 31.12.2010 bzw. am 31.12.2011. Aufgrund der im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgenommene Erlassung der neuen Sachbescheide im Jahr 2010 verlängerte sich die am 31.12.2010 endende Verjährungsfrist für die Erlassung von Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2004 wiederum um ein Jahr und endete damit ebenfalls am 31.12.2011. Da der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz im Dezember 2011 die oben dargestellten Ermittlungsschritte durchgeführt hat, verlängerte sich die Verjährungsfrist wiederum um ein Jahr, weshalb der Verfügung der Wiederaufnahme am 09.07.2012 die Verjährung nicht entgegenstand.

Die diesbezüglich vom steuerlichen Vertreter des Bf. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken lassen sich insofern nicht nachvollziehen, als der Bestimmung des § 303 Abs. 1 BAO eine Ungleichbehandlung von Abgabepflichtigen und Finanzamt nicht entnommen werden kann und die bei der Verfügung der Wiederaufnahme zu beachtende Verjährung ohnedies jener der Festsetzung der jeweiligen Abgabe entgegenstehenden Verjährung entspricht.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erweist sich daher als zulässig. Sie liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 37 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche

Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. Ritz, aaO, Tz 38 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Rechtsgut der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, aaO, Tz 38 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Neben dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens auch der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blieben die Erstbescheide im Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, deren Sachverhalte von Beginn an vollständig bekannt waren, gegenüber dem Bf. benachteiligt werden.

Wie bereits das Finanzamt in den angefochtenen Wiederaufnahmsbescheiden festhält, spricht für die Wiederaufnahme schon das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die rechtswidrige Erfassung der insgesamt negativen Bewirtschaftungsergebnisse des Bf. aus der Vermietung gegenständlicher Eigentumswohnung als steuerliche Einkünfte sowie die daraus resultierende unrechtmäßige Vorsteuergutschrift bewirken einen nicht unbeträchtlichen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bf. zu tragen wäre.

Bei der Frage, ob die Verfügung der Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstößt, ist zu untersuchen, ob berechtigte Interessen des Bf. an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigskeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Das Prinzip der Billigkeit gebietet die Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Nach der Judikatur des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies z.B. der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (vgl. Ritz, aaO, § 114 Tz 9 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. Ritz, aaO, § 114 Tz 9 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Da der Bf. durch die Finanzverwaltung weder aufgefordert noch ermuntert wurde, die nunmehr nicht anerkannte rechtliche Gestaltung zu wählen, stehen der Wiederaufnahme des Verfahrens auch keine Billigkeitsgründe entgegen.

Da sich die aus der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005 ergebenden Abgabennachforderungen unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die im Rahmen der abgabebehördlichen Prüfung getroffenen Feststellungen, welche zu Abgabennachforderungen in einem Zeitraum von zumindest fünf Jahren (2004 bis 2008) führen, weder absolut noch im Verhältnis zu den vom Bf. entrichteten Steuern als bloß geringfügig erweisen, war die Ermessensentscheidung zugunsten der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu treffen.

Unter all diesen Erwägungen erscheint es daher weder unbillig noch unzweckmäßig, das Interesse der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über das Interesse des Bf. an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

2.) Betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 und 2005:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Eigentumswohnung in [Adresse-Vermietung], wurde vom Bf. am 03.11.2004 gekauft und am 09.11.2004 (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 28.09.2009) bereits übergeben. Es handelt sich dabei um eine Dachgeschoßwohnung in einem Gründerzeithaus, die anlässlich des gleichzeitig mit der Generalsanierung des Hauses im Jahr 2004 durchgeführten Dachbodenausbaues entstand. Der Kaufpreis betrug 200.000,00 EURO netto zuzüglich Grundgebühren und Notarkosten in Höhe von 18.987,50 EURO (lt. Beilagen zu den Abgabenerklärungen). Laut den im Verwaltungsakt befindlichen Mietverträgen vom 21.01.2005 und vom 17.01.2008 handelt es sich um eine ca. 75 m² große Zweizimmer-Wohnung mit allen Nebenräumen und einer ca. 9 m² großen Terrasse.

Die Wohnung wurde sofort nach Übergabe an den Sohn des Bf., Herrn [Sohn], vermietet, da dessen Interesse an der Wohnung bereits bei deren Ankauf bestand und dieser auch einen Wohnbedarf hatte. Daher wurde diese Wohnung gar nicht für Fremde zur Miete angeboten (Keine Schaltung von Inseraten oder Einschaltung eines Immobilienmaklers).

Seit 07.03.2005 wurde diese Wohnung von Herrn [Sohn] laut Zentralmelderegister bis 24.10.2017 bewohnt. Anlässlich des Abschlusses des ersten Mietvertrages war beabsichtigt, dass der Sohn des Bf., diese Wohnung auf unbefristete Zeit bewohnen sollte. Eine Beendigung des Mietvertrages und der Verkauf der Wohnung wurden erst angedacht, als sich für den Sohn die Möglichkeit ergab, ein Objekt in der Nähe des Bf. zu erwerben (vgl. Aussage des steuerlichen Vertreters des Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Der erste Mietvertrag zwischen Vater und Sohn wurde am 27.01.2005 (Vermieter) bzw. 29.01.2005 (Mieter) unterzeichnet. Danach beginnt das Mietverhältnis am 01.02.2005 und

ist mit 31.01.2008 beendet, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Die monatliche Miete für diese Wohnung wurde laut Vertrag mit 650,00 EURO netto angesetzt.

Dieser Mietvertrag wurde mit Unterschriften vom 31.01.2008 (Mieter) und 05.02.2008 (Vermieter) um weitere 3 Jahre, beginnend mit 01.02.2008 und endend mit 31.01.2011 verlängert. Die monatliche Miete wurde damit vertraglich auf 690,00 EURO netto angehoben, laut Belegen auch bezahlt, jedoch in der Erklärung für 2008 nicht entsprechend erklärt. Weitere Mietverträge wurde nicht vorgelegt.

Mit dem Mietzins sind laut Punkt IV der darin übereinstimmenden vorgelegten Mietverträge auch die allgemeinen Betriebskosten pauschal abgegolten. Der Monatsmietzins ist in der Weise wertgesichert, dass eine Erhöhung oder Verminderung in demselben prozentuellen Ausmaß erfolgt, als sich der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt monatliche verlautbare Verbraucherpreisindex 2000 oder ein an seine Stelle tretender vergleichbarer Index (ausgehend vom Verbraucherpreisindex des Monats des Vertragsabschlusses) prozentuell ändert, wobei Schwankungen bis einschließlich 5% jeweils außer Betracht bleiben, solche über 5% aber im vollen Umfang zu berücksichtigen sind.

Die Heizung der Wohnung erfolgt über eine Gas-Etagenheizung. Die Wartung/Betreuung der Heizung muss ausschließlich durch befugte Fachfirmen erfolgen (Punkt VII des Mietvertrages).

Der Mieter ist verpflichtet, während der Mietdauer im Inneren der Mieträumelichkeiten allenfalls auftretende Schäden unverzüglich aus eigenem zu beheben, soweit sie nicht vom Vermieter zu beseitigen sind. Handelt es sich jedoch um Bauschäden oder um Schäden, die aus der natürlichen Alterung der mitgemieteten Objekte resultieren, so sind diese vom Vermieter zu vertreten.

Der Sohn des Bf., war zwar zunächst nicht in der Lage, die Miet- und Betriebskosten der Wohnung aus seinem eigenen Einkommen zu bestreiten, die dieses übersteigenden Kosten sowie die Lebenshaltungskosten wurden aber durch Geschenke der Mutter, von Verwandten, und durch Beiträge der Lebensgefährtin und deren Verwandten, sowie durch die Abreifung eines Bausparvertrages im Jahr 2007 aufgebracht.

Da sich für den Sohn des Bf., die Möglichkeit ergab, in der Nähe des Bf. eine Liegenschaft zu erwerben, wurde der Mietvertrag aufgekündigt und die genannte Eigentumswohnung am 13.10.2017 verkauft.

Die Vermietung der Wohnung erfolgte nicht in Gewinnerzielungsabsicht, ihr Ankauf diente dem Bf. in erster Linie dazu, seinem Sohn eine ansprechende Wohnung zu verschaffen, und in weiterer Folge als krisensichere Vermögensanlage. Die Wohnung wurde zur Gänze fremdfinanziert. Ob die vereinbarte Miete fremdüblich war, kann im Hinblick auf die nachstehenden Ausführungen dahingestellt bleiben.

Aufgrund der bisher in den Jahren 2004 bis 2016 tatsächlich erzielten Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüsse, die zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von - 38.358,51 EURO führen, kann nicht davon ausgegangen werden, dass -

wäre die Wohnung nicht verkauft worden - innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ab Vermietung der Wohnung - somit bis 2024 - die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten gewesen wäre.

Bei der dafür anzustellenden Prognoserechnung kann sogar der Umstand außer Acht gelassen werden, dass der Bf. in den Jahren 2009 bis 2011 den ihm gewährten Kredit außerplanmäßig früher als ursprünglich vereinbart zurückgezahlt hat (vgl. diesbezüglich die Aussagen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung der UFS), und sich daraus eine geringere als die ursprünglich prognostizierte Zinsenbelastung ergab.

Im Hinblick darauf, dass die Eigentumswohnung zu einem Kaufpreis in Höhe von 325.000,00 EURO verkauft wurde, ist davon auszugehen, dass der aus dem Verkauf erzielte Gewinn den Gesamtwerbungskostenüberschuss übersteigt.

Dem Bf. entstanden im Jahr 2004 780,00 EURO und 2005 1.260,00 EURO (jeweils brutto) an Steuerberatungskosten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, dem Vorbringen des Bf. und hinsichtlich der Prognoserechnung aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Laut der vom steuerlichen Vertreter zuletzt erstellten Prognoserechnung wurde in den Jahren 2005 bis 2010 ein Werbungskostenüberschuss von 39.701,00 EURO erwirtschaftet. Der diesbezüglich angegebene Betrag ist - wie in der Berufungsentscheidung des UFS vom 19.03.2012, RV/1737-W/10 u.a., dargestellt - insoweit zu berichtigen, als sich bei sachgerechter Berechnung ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von - 41.016,15 EURO ergibt. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die in der Berufungsentscheidung des UFS vom 19.03.2012, RV/1737-W/10 u.a., unter Punkt C a) dargestellte Berechnung verwiesen.

Aufgrund der nunmehr für die Jahre 2011 bis 2016 vorliegenden Abgabenerklärungen ergibt sich - wie nachfolgend angeführter Berechnung entnommen werden kann - unter Berücksichtigung des bis 2010 errechneten Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von -41.016,23 EURO bis 2016 ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von -38.358,51 EURO.

| Jahr | 2004-2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | Summe |
|----------------|------------|----------|-----------|----------|----------|----------|----------|------------|
| Einnahmen | 47.550,00 | 8.610,00 | 8.640,00 | 8.640,00 | 8.640,00 | 8.640,00 | 8.640,00 | 99.360,00 |
| Werbungskosten | 88.566,13 | 7.986,04 | 9.650,00 | 8.860,27 | 6.797,35 | 9.598,72 | 6.260,00 | 137.718,51 |
| Überschuss | -41.016,13 | 623,96 | -1.010,00 | -220,27 | 1.842,65 | -958,72 | 2.380,00 | -38.358,51 |

Entgegen der vom steuerlichen Vertreter bereits dem UFS vorgelegten Prognoserechnung, in welcher von jährlichen Mieteinnahmen in Höhe von 11.200,00 EURO ausgegangen wurde, erzielte der Bf. 2016 lediglich Mieteinnahmen in

Höhe von 8.640,00 EURO, was monatlichen Mieteinnahmen in Höhe von 720,00 EURO entspricht. Die Miete wurde somit seit 2011 nicht mehr erhöht.

Da anlässlich der Vermietung der Eigentumswohnung nicht daran gedacht worden war, diese später zu verkaufen, sind im Rahmen der Prognoserechnung auch zu prognostizierende Einnahmen und Ausgaben bis 2024 zu berücksichtigen. Im Hinblick darauf, dass eine dauerhafte Vermietung der Eigentumswohnung an den Sohn des Bf. angedacht war und die bis 2016 erzielten Mieteinnahmen die in der Berufungsentscheidung des UFS prognostizierten Werte nicht überschritten, kann davon ausgegangen werden, dass die Mieteinnahmen auch in den Folgejahren die dort prognostizierten Werte nicht überschritten hätten. Damit kann - wie nachfolgend dargestellt - für die Jahre 2017 bis 2024 von Mieteinnahmen in Höhe von insgesamt 83.540,00 EURO ausgegangen werden.

| Jahr | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 | 2022 | 2023 | 2024 | Summe |
|---------------------------|----------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| prognostizierte Einnahmen | 9.790,00 | 9.840,00 | 9.840,00 | 10.450,00 | 10.560,00 | 10.560,00 | 11.220,00 | 11.280,00 | 83.540,00 |

Geht man von den in den Jahren 2011 bis 2016 erklärten Werbungskosten aus, so ergeben sich bei Werbungskosten für 6 Jahre in Höhe von insgesamt 49.152,38 EURO durchschnittliche jährliche Werbungskosten von 8.192,06 EURO, was bei gleichbleibenden Bedingungen zu für die Jahre 2017 bis 2024 prognostizierbaren Werbungskosten von insgesamt 65.536,51 EURO führt. Für die Jahre 2017 bis 2024 lässt sich so ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 18.003,49 EURO vorhersagen. Damit ergibt sich innerhalb von 21 Jahren ab Beginn der Vermietungstätigkeit ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von rund - 20.000,00 EURO.

Daraus ist ersichtlich, dass es für den Bf. nicht möglich gewesen wäre, mit der Vermietung gegenständlicher Wohnung innerhalb eines Zeitraumes von 21 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999 (LVO), bestimmt im § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO). Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen werden.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 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 LVO) 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 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nach § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen.

Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird. Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die sechste Mehrwertsteuerrichtlinie (im Folgenden: 6. RL), angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hiebei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten im Sinne des Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs mehrwertsteuerbefreit ist (vgl. VwGH 30.04.2015, Ra 2014/15/0015).

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Entscheidend ist bei Vermietungstätigkeiten der von vornherein bestehende Gesamtplan. Für das Vorliegen eines von vornherein bestehenden Gesamtplanes hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen; die Prognoserechnung muss plausibel sein. Nicht vom Gesamtplan umfasste Umstände, so etwa außerplanmäßige Sondertilgungen von Fremdmitteln, sind bei der Prognoserechnung für die Liebhabereibeurteilung gedanklich auszuklammern. Der Prognosezeitraum beginnt, sofern eine Liegenschaft angeschafft wird, mit der Anschaffung derselben (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 207 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Der Liebhabereibetrachtung (bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 4 LVO 1993) sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen; ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten

wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird. Eine Änderung der Wirtschaftsführung ist dann nicht anzunehmen, wenn beispielsweise vorzeitige Kredittilgungen oder eine Ausweitung der Vermietungstätigkeit bereits von vornherein im Gesamtkonzept der Wirtschaftsführung liegen (ein von vornherein erstellter Plan besteht) und diese Absicht auch objektiv nachvollziehbar ist (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 208 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Einer Ertragsprognose sind die der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde zu legen. Bei Beurteilung der Lebensnähe einer Ertragsprognose ist sowohl ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten zu beachten, weil es ansonsten gar keines "Beobachtungszeitraumes" bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Anhang II Tz 16 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr (genauso wie für die unmittelbar nachfolgenden Jahre des Beobachtungszeitraumes) in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Stpfl. gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Anhang II Tz 16 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Entsprechend den dargelegten durch den Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Grundsätzen der Liebhabereibeurteilung war daher die vom Bf. bereits dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegte Prognoserechnung zunächst dahingehend zu korrigieren, dass die bisher erzielten Einnahmen und Werbungskosten in der den gesetzlichen Erfordernissen entsprechenden Adaptierung berücksichtigt wurden.

In einem zweiten Schritt waren die in keiner Weise begründeten für die Jahre 2017 bis 2022 prognostizierten Einnahmen und Werbungskosten auf der Realität am nächsten kommende Werte zu korrigieren, wobei diesbezüglich von dem von vornherein bestehenden Plan auszugehen war. Nach Korrektur dieser Parameter kommt man aber zu dem auch im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung dem Bf. wiederholt dargelegten Ergebnis, dass in einem Beobachtungszeitraum von 2004 bis 2024 die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses nicht zu erwarten ist.

Dem Bf. ist es nicht gelungen, die in § 1 Abs. 2 LVO 1993 normierte Liebhabereivermutung zu widerlegen, was sein steuerlicher Vertreter letztendlich auch nicht bestreitet (vgl.

Niederschrift über das Erörterungsgespräch am 31.10.2017). Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die Vermietung der genannten Wohnung keine Einkunftsquelle darstellt.

Wenn der Bf. nunmehr beantragt, die Erzielung des Veräußerungserlöses anlässlich des Verkaufes der Eigentumswohnung in die Liebhabereibetrachtung miteinzubeziehen, so ist dem zunächst entgegenzuhalten, dass anlässlich der Vermietung der Eigentumswohnung an den Sohn davon ausgegangen wurde, dass dies auf unbegrenzte Dauer erfolgen sollte, und ein Verkauf und ein damit verbundener Veräußerungsgewinn gar nicht ins Auge gefasst wurden.

Dass nunmehr seit 2012 der anlässlich des Verkaufes der Eigentumswohnung entstandene Veräußerungsgewinn nach den § 30 ff EStG 1988 mit 30% zu versteuern ist, war in den Jahren 2004 und 2005 für den Bf. nicht abzusehen und ein Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren - wie die Vermietung bis Oktober 2017 zeigt - auch nicht angedacht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes waren - worauf auch *Laudacher* in Jakom/*Laudacher* EStG, 2017, § 2 Rz 237 hinweist - Veräußerungsüberschüsse in den Gesamtüberschuss nicht miteinzubeziehen, wenn die Veräußerung der Einkunftsquelle keine Einkünfte aus dieser Einkunftsart bewirkte (z.B. VwGH 17.10.01, 98/13/0025 zur Veräußerung eines Mietobjektes). Veräußerungsüberschüsse im außerbetrieblichen Bereich wurden auch von der Lehre in der Regel nicht miteinbezogen (vgl. *Laudacher* aaO und die dort zitierten Lehrmeinungen).

Laudacher bezeichnet die Rechtsprechung bisher als zu Recht in diesem Punkt restriktiv, als nur im Fall konkreter Veräußerungsabsichten der Veräußerungsgewinn miteinzubeziehen war. Dies war seiner Meinung nach insofern konsequent, als im Vermietungsbereich die Erzielung von Mieteinnahmen im Vordergrund steht und nicht die Realisierung stiller Reserven (vgl. *Laudacher* aaO).

Wenn nun im Gefolge der Neuregelung der Immobilienbesteuerung ab 2012 zur Frage der Miteinbeziehung der stillen Reserven aus der Veräußerung des Mietobjektes Bedenken gegen die dargestellte Rechtsansicht geäußert wurden, so kann diesen für die gegenständlichen Streitjahre schon deshalb keine Berechtigung zukommen, weil die ab 2012 geschaffene neue Rechtslage nicht für die Liebhabereibeurteilung in den Jahren 2004 und 2005 herangezogen werden kann. Die diesbezüglich von der Lehre begonnene Diskussion kann daher wohl auch nur im Rahmen der Beurteilung einer Vermietungstätigkeit ab 2012 von Bedeutung sein. Davon gehen offensichtlich auch *Beiser* und *Laudacher* aus (vgl. *Beiser*, RdW 12, 235 und RdW 13, 167; sowie *Laudacher* aaO). Es ist daher nicht erkennbar, warum der Verwaltungsgerichtshof für die Streitjahre seine bisherige Rechtsprechung nicht weiterhin aufrechterhalten sollte.

Da somit der dem Bf. anlässlich der Veräußerung der bis dahin vermieteten Eigentumswohnung entstandene Veräußerungsgewinn bei der Liebhabereibeurteilung nicht einzubeziehen ist, muss davon ausgegangen werden, dass es sich bei der

Vermietung der Eigentumswohnung in [Adresse-Vermietung], um keine Einkunftsquelle handelt.

Dementsprechend sind die dem Bf. in den Jahren 2004 und 2005 im Rahmen der Vermietung entstandenen Werbungskostenüberschüsse bei der Ermittlung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen dieser Jahre nicht zu berücksichtigen, und es sind die daraus erzielten Einnahmen als steuerbefreite Umsätze ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu behandeln. Dementsprechend hat eine Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 zu unterbleiben.

Die vom Bf. in den Streitjahren getragenen Steuerberatungskosten sind jedoch - da sie nicht als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebracht werden können - gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als Sonderausgaben mit dem Bruttobetrag (dies mangels Vorsteuerabzugsberechtigung) zu berücksichtigen.

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 Hinblick darauf, dass über die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Rechtsfragen in Bezug auf die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Liebhabereibeurteilung der Vermietungstätigkeit im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2017