

IM NAMEN DER REPUBLIK

I. Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Grossgut-Palotás in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Raml und Partner Steuerberatung GmbH, Museumstraße 31a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 4. November 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 2. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

II. Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Grossgut-Palotás in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Raml und Partner Steuerberatung GmbH, Museumstraße 31a, 4020 Linz, über den Vorlageantrag vom 12. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 2. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

II. Der Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2017 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2006 bis 2011 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die mit -731,67 € (2006), -1.654,89 €

(2007), -1.590,43 € (2008), 423,98 € (2009), 274,82 € (2010), -438,87 € (2011) veranlagt wurden (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide vom 7.8.2007, 28.4.2008, 26.3.2009, 24.6.2010, 9.8.2012, 9.8.2012).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2006 bis 2017 verneinte der Betriebsprüfer die Einkunftsquelleneigenschaft und ging von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO aus. Auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.8.2019 wird verwiesen. Entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung erfolgte die Bescheiderlassung für die Jahre 2005 bis 2011 nunmehr gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig; in der gleichen Weise wurden die Folgejahre 2012 bis 2017 veranlagt (Bescheide vom 2.10.2019).

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2011 erhob der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 4.11.2019 durch seine steuerliche Vertreterin Beschwerde und beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen Verjährung, da das Finanzamt den Wegfall der Ungewissheit nicht berücksichtigt habe. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.11.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab; auf die separat ergangene Bescheidbegründung vom 14.11.2019 wird verwiesen. Mit Vorlageantrag vom 12.12.2019 beantragte der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin neben den beschwerdegegenständlichen Jahren 2006 bis 2011 nunmehr auch für die Jahre 2012 bis 2017 die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 4.3.2020 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Übergabsvertrag vom 21.6.2005 erhielt der Beschwerdeführer im Schenkungswege eine Liegenschaft in G im Ausmaß von 8.273 m² mit einem darauf befindlichen Gebäude. Von den darin befindlichen drei Wohneinheiten wurde eine Wohnung als privaten Zweitwohnsitz verwendet, die beiden anderen Wohnungen hingegen vermietet.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2006 bis 2017 stellen sich wie folgt dar:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
E aus V+V	-4.771,94 €	-731,67 €	-1.654,89 €	-1.590,43 €	423,98 €	274,82 €

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
E aus V+V	-438,37 €	263,72 €	383,39 €	-1.521,92 €	2.531,32 €	76,54 €

	2017
E aus V+V	-1.521,19 €

Bis dahin wurde ein Verlust von 8.276,64 € erzielt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens.

Die vorgelegte Prognoserechnung enthält folgende Ergebnisse:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
E aus V+V	-4.771,00 €	-731,00 €	-1.655,00 €	-1.590,00 €	424,00 €	94,00 €

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
E aus V+V	166,00 €	-151,00 €	349,00 €	-151,00 €	1.900,00 €	2.000,00 €

	2017	2018	2019
E aus V+V	1.500,00 €	2.000,00 €	1.600,00 €

2019 ergab sich erstmals ein prognostizierter Gesamtüberschuss von 984 €

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Zurückweisung)

- **Rechtslage**

Einkommensteuer 2006 bis 2011 (von der Beschwerde umfasst)

Gemäß § 200 Abs. 1 1. Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit beseitigt ist, die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berücksichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 207 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung (Abs. 1). Die Verjährung beträgt bei der Einkommensteuer fünf Jahre (Abs. 2).

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 2 Abs. 3 Z 6 und Abs. 4 Z 2) sind die Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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).

Einkommensteuer 2012 bis 2017 (vom Vorlageantrag mitumfasst)

Gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 BAO kann gegen eine Beschwerdeentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag).

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. e BAO idF BGBl I 14/2013 ist § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung) sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Die Zurückweisung nicht zulässiger Vorlageanträge obliegt gemäß § 264 Abs. 5 BAO idF BGBl I 14/2013 dem Verwaltungsgericht.

- **Rechtliche Erwägungen**

Unstrittig ist das Vorliegen von Liebhaberei.

Der Beschwerdeführer vermietet zwei von drei sich in seinem Haus in G befindliche Wohneinheiten.

Zu den unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fallenden Wirtschaftsgütern sind Eigenheime (Ein- und Zweifamilienhäuser, Bungalows, Ferienhäuser, Landhäuser, Villen, Herrenhäuser usw.), Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Appartements (Mietwohnungen) und im Wohnungsverband befindliche Fremdenzimmer (bis zu zehn Räume) zu rechnen (Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 2 Rz 267).

Die Vermietungstätigkeit ist eindeutig unter den Begriff *kleine Vermietung* zu subsumieren.

Fallen im Rahmen einer *kleinen Vermietung* Verluste an, so ist Liebhaberei zu vermuten, sofern nicht gemäß § 2 Abs. 4 LVO in einem absehbaren Zeitraum von einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auszugehen ist. Die Widerlegung der Liebhabereivermutung in den Fällen des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO hat durch den Abgabepflichtigen zu erfolgen und nicht durch die Behörde. Hier ist das Anfallen des Gesamtüberschusses in einem von der Verordnung festgelegten Zeitraum darzutun (Jakom/Laudacher EStG, 2019, § 2 Rz 269). Hier geht die Liebhabereiverordnung von einem Zeitraum von zwanzig Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung als absehbar aus, höchstens von dreiundzwanzig Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Das Finanzamt hat die Tätigkeit des Beschwerdeführers mangels Einkunftsquelleneigenschaft als Liebhaberei qualifiziert und sämtliche – zunächst vorläufig erlassene – Einkommensteuerbescheide ab 2006 dieser Beurteilung unterzogen, in dem es nunmehr endgültige Bescheide erlassen hat.

Strittig ist, wann die zur Erlassung von vorläufigen Bescheiden berechtigende Ungewissheit weggefallen ist: **(BF)** Beseitigung der Ungewissheit nach objektiven Kriterien ab 2010 mit Abgabe der Prognoserechnung, **(FA)** Beseitigung der Ungewissheit ab 2017.

Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, dass die im Juni 2010 vorgelegte Prognoserechnung, die fälschlicherweise von einer Vollvermietung ausgegangen sei, zudem keine Mietausfälle bzw. Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten berücksichtigt habe, nicht als Nachweis für das Vorliegen einer Einkunftsquelle hätte angesehen werden können, sodass bereits damals von Liebhaberei auszugehen gewesen wäre. Die Ungewissheit sei daher bereits 2010 weggefallen, die die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in Gang gesetzt habe.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2011 seien spätestens mit 31.12.2017 verjährt.

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine „zeitlich bedingte“ Ungewissheit (zB VwGH 30.8.1999, 99/17/0239) bzw. „vorübergehende Hindernisse“ (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082) über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht. Dauernde Ungewissheiten rechtfertigen keine Vorläufigkeit (*Ritz*, BAO⁶, § 200 Tz 1). Es muss eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist (zB VwGH 24.10.2013, 2012/15/0018; VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073; Argument: *nach* den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens; *Ritz*, BAO⁶, § 200 Tz 2 und 3).

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bei der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann. Die Vermietung stellt eine Einkunftsquelle dar, wenn diese Betätigung objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Ob die Vermietung tatsächlich geeignet ist, im angesprochenen Zeitrahmen einen solchen Überschuss zu erzielen, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Der Fristenlauf im Sinne des § 208 Abs. 1 lit. d BAO setzt nicht vor Ablauf des Jahres ein, in welchem die Ungewissheit über die objektive Ertragsfähigkeit weggefallen ist, wobei zur Bestimmung dieses Zeitpunktes, da die Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO eine solche im Tatsachenbereich ist, welche in einem Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar gewesen ist, auf ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren abzustellen gewesen ist (VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178; und die dort zitierte Judikatur).

Die besagte im Juni 2010 vorgelegte Prognoserechnung, aus der – nach Ansicht des Beschwerdeführers – die mangelnde Einkunftsquelleneigenschaft zu erkennen gewesen wäre, enthielt die bis einschließlich 2009 tatsächlich entstandenen Werbungskostenüberschüsse. Nach der Prognose des Beschwerdeführers sollte bereits nach fünfzehn Jahren dh. 2019 ein Gesamtüberschuss vorliegen; da jedoch 2005 bis 2009 ausschließlich negative Ergebnisse erwirtschaftet worden waren, war es dem Finanzamt im Jahr 2010 noch nicht möglich, eine abschließende Beurteilung vorzunehmen.

Es lag diesbezüglich unzweifelhaft eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vor, sodass 2010 der Fristenlauf des § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht in Gang gesetzt wurde.

Der Vergleich der Zahlen in der Prognoserechnung mit den tatsächlichen Vermietungsergebnissen zeigt bis einschließlich 2013 nur geringfügige Abweichungen; so stimmten 2013 die kumulierten Ist-Ergebnisse der Vermietung mit der Prognose nahezu vollkommen überein (die tatsächlichen Werbungskosten waren nur wenige Euro geringer als die prognostizierten); 2014 kam es erstmals zu einer größeren negativen Abweichung (rd. 1.400 €); diese Abweichung war jedoch nicht geeignet, die bestehende Ungewissheit hinsichtlich des Vorliegens einer Einkunftsquelle zu beseitigen, hätte dies doch nur zur Verschiebung der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des zwanzigjährigen Beobachtungszeitraumes geführt. 2015 betrug der Überschuss der Werbungskosten gegenüber der Prognose nur noch rd. 700 €. Erst 2016 und 2017 kam es wieder zu (steigenden) Werbungskostenüberschüssen. Das Finanzamt konnte daher nicht mit ausreichender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen einer ertragsteuerlichen Liebhabereibetätigung ausgehen, betrug doch die Gesamtabweichung gegenüber der Prognose bis 2016 nur in etwa 2.600 €.

Mit Abgabe der Einkommensteuererklärung 2017 am 10.2.2018, in der ein negatives Ergebnis von 1.521,19 € erklärt wurde, ergab sich ein kumuliertes Ergebnis von -8.276,64 €, sodass mit einem positiven Gesamtergebnis bei gleicher Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum nicht zu rechnen war.

Damit ist die Ungewissheit weggefallen, sodass die Erlassung der vorläufigen Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2017 rechtmäßig war. Daran ändert sich auch nichts durch die Tatsache, dass die Auswertung der vorliegenden Daten durch das Finanzamt erst im Zuge der 2019 durchgeführten Außenprüfungsmaßnahme erfolgte.

Vorlageantrag Einkommensteuer 2012 bis 2017

Die gegenständliche Beschwerde vom 4.11.2019 richtet sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2011 vom 2.10.2019, nicht jedoch gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2017 ebenfalls vom 2.10.2019. Der Vorlageantrag wurde am 12.12.2019 gestellt und umfasste neben den beschwerdegegenständlichen Bescheiden 2006 bis 2011 auch die nicht angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2017. Selbst wenn der Vorlageantrag als Beschwerde gewertet werden könnte – was nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht möglich ist – wäre die Beschwerdefrist bereits abgelaufen.

Der Vorlageantrag betreffend die Jahre 2012 bis 2017 war daher als nicht zulässig zu beurteilen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Da sowohl hinsichtlich der Ungewissheit des § 200 Abs. 1 BAO als auch der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, ist eine Revision gegen das gegenständliche Erkenntnis nicht zulässig.

Im gegenständlichen Fall wird über die Zulässigkeit der Einbringung eines Rechtsmittels gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO abgesprochen. Der gegenständliche Beschluss weicht nicht von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 31. Mai 2023