

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des FA FA betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 mit Ausfertigungsdatum 10. November 2009 und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2001 mit Ausfertigungsdatum 28. September 2010 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung vom 27. September 2010 betreffend Einkommensteuer 1999 werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

1) Der Beschwerdeführer ist Gesellschafter der Gesellschaft, einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Unternehmenszweck ist die Errichtung und Vermietung von Gebäuden (siehe Niederschrift des Finanzamtes fa über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 14. April 1999).

Mit Eingabe vom 10. Juli 1997 stellten A, B und Bf einen Antrag auf Erteilung einer baubehördlichen Genehmigung zum Neubau einer Lagerhalle auf Gp. Gp-Nr GB GB-Nr Gd.. Eigentümer dieses Grundstückes war die Firma C. Die Baugenehmigung wurde mit Bescheid der Gemeinde Gd. vom 29.7.1997, Zi. Zi., erteilt.

Am 8. März 1999 wurde von der Gesellschaft der Antrag auf Zuteilung einer Steuernummer gestellt. Gleichzeitig wurde der Fragebogen für Gesellschaften dem Finanzamt übermittelt. Als Beginn der Vermietung wurde der Kalendermonat Juli 1997

bekanntgegeben. Die (neu errichteten) Lager- und Büroräumlichkeiten wurden offenkundig nachstehenden Miatern überlassen: D, E und C1 (vgl. Schreiben vom 16. Jänner 2001). Mit Kaufvertrag vom 28. Februar 2002 veräußerte die Gesellschaft das Superädifikat an die F (ehemals C) und mietete es von dieser wieder zurück (sale and lease back; Aktenvermerk über einen Leasingvertrag vom 28. Februar 2002).

2) Die Veranlagungen der Personengesellschaft für die Jahre 1997 und 1998 erfolgten erklärungsgemäß (Feststellungsbescheide vom 31. August 1999 und 28. Oktober 1999).

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 14. Dezember 2000 wurden die Mitbesitzer ersucht bekanntzugeben, wann bei der gegenständlichen Vermietung und Verpachtung voraussichtlich erstmals mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen sei. Die Gesellschaft übermittelte dem Finanzamt mit Schreiben vom 16. Jänner 2001 eine Prognoserechnung. Zufolge dieser Prognoserechnung, die sich auf die Jahre 2000 bis 2002 beschränkt, hätte in den Jahren 2001 und 2002 bereits ein Einnahmenüberschuss erzielt werden müssen.

Am 12. Februar 2001 erging an Gesellschaft ein gemäß § 200 BAO vorläufiger Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999. Der automationsunterstützt erstellte Feststellungsbescheid vom 12. Februar 2001 enthält nachstehende Begründung:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt."

Am 19. Dezember 2001 erging der vorläufige Feststellungsbescheid für das Jahr 2000, welcher mit Bescheid vom 11. Jänner 2002 gemäß § 293b BAO berichtigt wurde. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden auch für das Jahr 2001 vorläufig festgestellt (Feststellungsbescheid vom 12. November 2002).

3) Das Finanzamt fa veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 1999 des Beschwerdeführers mit endgültigem Bescheid vom 15. Dezember 2000. Mit Ausfertigungsdatum 15. Februar 2001 erließ das Finanzamt einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 1999.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde am 14. Februar 2002 erlassen. Auch dieser Bescheid erging endgültig, wobei bereits die mit Feststellungsbescheid vom 11. Jänner 2002 berichtigt festgestellten Anteile berücksichtigt wurden. Für das Jahr 2001 erging der (endgültige) Einkommensteuerbescheid am 17. April 2003.

4) Am 9. November 2009 erging an Gesellschaft ein gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültiger Feststellungsbescheid für das Jahr 1999. Abweichend von den eingereichten Erklärungen wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0 ATS festgestellt. In der gesondert ergangenen Begründung hierzu vom 9. November 2009 wurde Folgendes ausgeführt:

"Der Verlust aus gegenständlicher Vermietung kann ab 1999 steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden, weil (bedingt durch den Verkauf des Gebäudes mit Wirkung

zum 1.1.2002) innerhalb eines abgeschlossenen Zeitraumes kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wurde. Außerdem wurden die Erwartungen der am 16. Jänner 2001 erstellten Prognoserechnung nicht einmal in den Jahren 2000 und 2001 erfüllt."

Am 10. September 2010 erließ das Finanzamt die endgültigen Feststellungsbescheide betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2000 und 2001. Abweichend von den eingereichten Erklärungen wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch für diese Jahre mit 0 ATS festgestellt.

5) Mit Ausfertigungsdaten 10. November 2009 und 28. September 2010 ergingen in der Folge gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001, in welchen die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der gegenständlichen Vermietung mit 0 ATS angesetzt wurden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 wurde mit Eingaben (nach Verlängerung der Berufungsfrist) vom 29. Dezember 2009 und 5. Oktober 2010 rechtzeitig Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben. Zusammengefasst wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Verjährungsfrist betrage fünf Jahre und beginne mit Ablauf des Jahres in dem der Abgabenanspruch entstanden sei. Die Verjährungsfrist verlängere sich um ein Jahr, wenn innerhalb der Frist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen worden seien. Das Recht die Einkommensteuer 1999 festzusetzen, sei mit Ablauf des Jahres 2005 und jenes zur Festsetzung der Einkommensteuer 2000 und 2001 mit Ablauf der Jahre 2006 bzw. 2007 verjährt. Im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide sei daher bereits Festsetzungsverjährung eingetreten gewesen. Im Übrigen sei gegen die endgültigen Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2001 ebenfalls Berufung erhoben worden.

6) Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. September 2010 als unbegründet abgewiesen. Dies deshalb, weil nach *Ellinger* "Fälle des § 200" (iSd § 208 Abs. 1 lit. d BAO) bei verfassungskonformer Auslegung auch dann vorlägen, wenn der Grundlagenbescheid nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen, der hievon abgeleitete Bescheid aber endgültig erlassen worden sei. Bezuglich der Vorläufigkeit des Feststellungsverfahrens 1999 werde auf die Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2010 (Gesellschaft) verwiesen.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 5. Oktober 2010 führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass die Frage, ob die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides auch die Vorläufigkeit des abgeleiteten Bescheides bewirke, nicht ausjudiziert sei. Da die Behörde auf Ebene des Einkommensteuerverfahrens automatisch von den Feststellungen informiert werde und diese nach § 295 BAO übernehmen müsse, stehe es der Abgabenbehörde ja frei, den abgeleiteten Bescheid vorläufig zu erlassen. Dies sei im Streitfall nicht geschehen. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass das Finanzamt entgegen

seinen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung im Feststellungsverfahren (Gesellschaft) früher (als im Jahr 2009, Anmerkung des BFG) vom Wegfall jener Gründe Kenntnis erlangt habe, die für eine vorläufige Feststellung maßgeblich gewesen seien. Eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 sei wegen eingetretener Verjährung jedenfalls unzulässig.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

- 1.) Gemäß § 208 Abs. 1 lit d BAO beginnt in den Fällen des § 200 die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.
- 2.) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (§ 200 Abs. 1 BAO).
- 3.) Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 188 finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung (§ 190 Abs. 1 BAO).

Die in § 190 Abs. 1 erster Satz normierte sinngemäße Anwendung der für die Abgabenfestsetzung geltenden Vorschriften ermöglicht es, Feststellungsbescheide sowie Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass die Feststellung zu unterbleiben hat, nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erlassen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 190 Tz 1).

- 4.) Zweck der Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 188 Tz 1 und die dort angeführte Judikatur). Das System von Grundlagenbescheiden und abgeleiteten Bescheiden stellt eine der Einheitlichkeit und der Verfahrensökonomie dienende Maßnahme dar. In einem Grundlagenbescheid werden sohin Feststellungen getroffen, die ansonsten erst im Spruch des abgeleiteten Bescheides zu treffen wären.

Die Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO bezweckt ihrem Wortlaut und ihrer erkennbaren Zielsetzung, aber auch ihrer historischen Entwicklung nach nichts anderes, als einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabenanspruch in jenen Fällen realisieren zu können, in denen der eindeutigen und zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse entgegenstehen (vgl. VwGH vom 24.2.1993, 92/13/0045).

Es liegt auf der Hand, dass dieser Gesetzeszweck unabhängig davon ist, ob die Einkünfte von einer Person oder von mehreren Personen gemeinschaftlich erzielt werden. Wird auf Ebene des Grundlagenbescheides (somit in unmittelbarem Zusammenhang mit der gemeinschaftlichen Einkunftsquelle stehend) eine tatbestandsmäßige Ungewissheit beseitigt, sollen für die vom Feststellungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten

Abgabenansprüche soweit als möglich die gleichen (Aus-)Wirkungen erzielt werden. Aufgrund des Normgefüges und der Systematik der BAO ist somit davon auszugehen, dass die Beseitigung einer Ungewissheit in einem Feststellungsverfahren Auswirkung auf die vom Grundlagenbescheid abgeleiteten Bescheide hat. Dies bedeutet, dass sich der Beginn der Verjährungsfrist auch in den Fällen, in dem der abgeleitete Bescheid im Hinblick auf § 295 Abs. 1 BAO endgültig ergangen ist, nach § 208 Abs. 1 lit d BAO bestimmt.

Das BFG schließt sich somit im Ergebnis der von *Ellinger* vertreten Meinung an, dass "Fälle des § 200" iSd § 208 Abs. 1 lit d BAO - bei verfassungskonformer Interpretation dieser Norm - auch dann vorliegen, wenn ein Grundlagenbescheid, zB. ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, iSd § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ist, der hievon abgeleitete Bescheid aber - im Hinblick auf § 295 Abs. 1 BAO - endgültig ergangen ist (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 208 Anm. 4; UFS vom 13.1.2012, RV/0810-I/10; *Fischerlehner*, Beginn der Verjährungsfrist, UFSjournal 5/2012, 195; *Fischerlehner*, Verfahrensrechtliche Entscheidungen des UFS Jänner bis Juni 2012, taxlex 320, 2012; Beginn der Verjährungsfrist - Auslegung des Begriffs "Fälle des § 200" iSd § 208 Abs. 1 lit. d BAO, TAXguide 2012/32/2472; aA *Prodinger*, Abgeleiteter Bescheid bei vorläufigem Grundlagenbescheid, SWK 34/2012, 1503).

5.) Was dem vom Beschwerdeführer erhobenen Einwand anbelangt, das Finanzamt hätte die von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen können, ist zu erwidern, dass die Anpassung abgeleiteter Bescheide an die Grundlagenbescheide aufgrund der Systematik der Bundesabgabenordnung primär durch § 295 Abs. 1 und 2 BAO erfolgen soll.

6.) Wurde ein vorläufiger Abgaben- oder Feststellungsbescheid erlassen, obwohl keine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO bestanden hatte, ist nach *Ritz*, BAO⁵, § 208 Anm. 4 und der dort zitierten Judikatur § 208 Abs. 1 lit d BAO nicht anwendbar, wobei jedoch auf die in *Stoll*, BAO, 2178 f., und in den Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.6.1998, 98/14/0069, vom 25.11.2010, 2007/15/0061 und vom 20.05.2010, 2008/15/0328, vertretene andere Rechtsansicht hingewiesen wird. Die letztangeführte Rechtsprechungslinie wurde in der Folge auch in den jüngsten Erkenntnissen des VwGH vom 29.03.2012, 2009/15/0178, und vom 24.10.2013, 2012/15/0018, beibehalten. Danach beginnt im Falle eines zu Unrecht erlassenen vorläufigen Abgabenbescheides, der keine tatsächliche Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO benennt und dennoch unbekämpft geblieben und in Rechtskraft erwachsen ist, die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der vorläufige Bescheid trotz fehlender Ungewissheit erlassen worden ist.

Im Streitfall sind die Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2001 zu Recht vorläufig ergangen. Aus der Bescheidbegründung des Feststellungsbescheides 1999 und dem damit in Zusammenhang stehenden Ermittlungsverfahren (Vorhalt vom 14. Dezember 2000 und Vorhaltsbeantwortung vom 16. Jänner 2001) ergibt sich zweifelsfrei, dass

Ungewissheit bezüglich der Einkunftsquellenseigenschaft der im Jahr 1997 begonnenen Vermietungstätigkeit von Gesellschaft bestanden hat.

7.) Unrichtig ist, dass der Wegfall der Ungewissheit aus Sicht des von der zuständigen Abgabenbehörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen ist (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2010, Gesellschaft).

Maßgebend ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit (VwGH vom 17.4.2008, 2007/15/0054), unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hiervon Kenntnis erlangte. Wann subjektiv für die Behörde die Ungewissheit beseitigt wird, ist für die Verjährung irrelevant (vgl. *Ritz*, BAO⁵, Tz 4 zu § 208).

Der vom Finanzamt zitierten VwGH-Entscheidung vom 19.1.1994, 93/16/0086, die zur Gesellschaftsteuer ergangen ist, vermag sich das BFG nicht anzuschließen.

8.) Für die Klärung, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabenfestsetzung maßgebliche Ungewissheit weggefallen ist, bedarf es in den Fällen, in denen die Ungewissheit die Frage des Vorliegens einer Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle betroffen hat, konkreter Feststellungen sowohl zu den maßgeblichen Fakten als auch zum Zeitpunkt des Wegfalls der Ungewissheit (vgl. VwGH vom 17.5.2006, 2001/14/0223).

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2010 zum Feststellungsbescheid betreffend Gesellschaft ist in sich widersprüchlich. Einerseits wird die Meinung vertreten, dass im Streitfall vom Vorliegen einer vorzeitig beendeten (abgeschlossene) Betätigung auszugehen ist. Zugleich wird aber auch die Ansicht geäußert, dass im Berufungsfall eine von vornherein zeitlich begrenzte Tätigkeit vorgelegen haben soll. Das Finanzamt hat kein Ermittlungsverfahren durchgeführt, sondern seine Schlussfolgerungen einzig aus der von den Mitbesitzern im Berufungsverfahren vorgelegten Prognoserechnungen sowie aus dem Verkauf der Liegenschaft vom 28.2.2002 gezogen. Die angeführten Unterlagen vermögen die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Beurteilung jedoch nicht zu tragen. Nach der Aktenlage steht nämlich schon nicht fest, welche Art der Vermietung von Anfang an geplant war, wann diese begonnen wurde, wie sie gestaltet und finanziert worden ist, aus welchen Gründen es im Jahr 2002 zum Verkauf des Gebäudes und dem Abschluss eines Sale-and-lease-back-Vertrages gekommen ist und ob letztgenannter Vertrag (tatsächlich) fremdüblich abgeschlossen worden ist. Feststellungen fehlen auch zu der Frage, ob und aus welchen Gründen im Abschluss des Sale-and-lease-back-Vertrages tatsächlich nur eine strukturverbessernde Maßnahme zu erblicken sein soll. Für beide in der Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2010 vertretenen Varianten fehlt es sohin an den notwendigen Sachverhaltsfeststellungen, es kann weder den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung noch der übrigen Aktenlage entnommen werden, welche der Entscheidungsvarianten letztlich zum Tragen zu kommen hat. Daraus folgend fehlen auch jegliche Feststellungen, aus denen abgeleitet werden könnte, welche Fakten für den Wegfall der Ungewissheit maßgeblich sein sollen und wann diese eingetreten sind.

In den angefochtenen Bescheiden selbst sind Feststellungen, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabenfestsetzung maßgebliche Ungewissheit weggefallen ist, ebenfalls gänzlich unterblieben; ein Ermittlungsverfahren hierzu wurde nicht angestrengt. Je nach Entscheidungsvariante handelte es sich aber um völlig unterschiedliche Fakten und - damit einhergehend - auch unterschiedliche Zeitpunkte. Jene bereits zur Lösung der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, wie vorstehend dargelegt noch erforderlichen Ermittlungen sind zugleich auch jene, die vorgenommen werden müssten, um die Relevanz von Fakten und deren zeitliches Eintreten im Zusammenhang mit der Frage, wann die Ungewissheit weggefallen ist, festzustellen. Die Entscheidung, wann die Ungewissheit weggefallen ist und die Verjährungsfrist begonnen hat, bedarf daher einer umfassenden und grundlegenden Sachverhaltsermittlung, zumal im Streitfall schon nicht die maßgeblichen Verträge einschließlich der Mietverträge mit D, E und C1 eingeholt sind. Auch die Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die Abgabenbehörde von unrichtigen Planungsannahmen und Abläufen der einzelnen Schritte sowie der daraus resultierenden unrichtigen Annahmen über den Zeitpunkt der die Liebhabereifrage betreffenden Vorgänge rund um die Veräußerung des Geschäftsgegenstandes ausginge, wäre erst noch unter Ergänzung des Sachverhaltes vorzunehmen.

9.) Die Ermittlungstätigkeit obliegt primär der Abgabenbehörde. Auf § 265 Abs. 1 BAO sei verwiesen. Danach hat die Abgabenbehörde eine Beschwerde, über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrags vom BFG zu entscheiden ist, zum einen "ohne unnötigen Aufschub" vorzulegen, zum anderen sind "etwa noch erforderliche Ermittlungen" in eigener Verantwortung der Abgabenbehörde noch vor einer solchen Vorlage durchzuführen.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen liegen die Voraussetzungen nach § 278 Abs. 1 letzter Satz BAO nicht vor, weshalb sich das BFG - auch zur Wahrung des Rechtsschutzinteresses des Beschwerdeführers - veranlasst sah, die angefochtenen Bescheide nach § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung zurückzuverweisen. Von der Durchführung der in den Beschwerden beantragten mündlichen Verhandlung konnte dabei gemäß § 274 Abs. 3 Z. 3 BAO iVm § 274 Abs. 5 BAO abgesehen werden.

10) Die ordentliche Revision wird zugelassen, weil zur entscheidungsrelevanten Frage, ob sich die Verjährungsfrist auch in den Fällen, in denen der von einem Feststellungsbescheid abgeleitete Einkommensteuerbescheid in Hinblick auf § 295 Abs. 1 BAO endgültig ergangen ist, nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO bemisst, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht.

Innsbruck, am 25. April 2014