

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerde vom 11.12.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Innsbruck vom 07.11.2012, betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird betreffend die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Betreffend den Einkommensteuerbescheid 2010 wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) und seine Ehegattin erwarben 1993 je 330/1332 Anteile an einem damals unbebauten Grundstück in P und errichteten darauf eine Doppelhaushälfte. Im Dachgeschoß dieser Doppelhaushälfte befinden sich mit einem eigenen Eingang zugängliche Räumlichkeiten im Ausmaß von ca. 50 m².

In den Jahren 1996 bis 2004 erklärte der Bf Einkünfte aus der Vermietung des Dachgeschoßes als Geschäftslokal, zunächst an die J_GmbH, dann an die A_GmbH, wobei jedoch nur in einem Jahr, 1999, tatsächlich Einnahmen aus dieser Vermietung erzielt wurden. In allen Jahren - auch 1999 - wurde ein Verlust erwirtschaftet.

Die Veranlagung erfolgte von 1996 bis 2010 vorläufig gem. § 200 BAO.

Im Jahr 2004 wurden die Räumlichkeiten des Dachgeschoßes als Wohnung adaptiert. Ab November 2004 erfolgte die Vermietung als Wohnung, aus welcher ab diesem Zeitpunkt durchgehend Einnahmen erzielt wurden.

Anfang 2006 wurde vom Finanzamt ein Vorhalteverfahren durchgeführt. Mit Vorhalt vom 24.01.2006 wurde der Beschwerdeführer mit Verweis auf den von 1996 bis 2004

erklärten Gesamtwerbungskostenüberschuss zur Stellungnahme und Vorlage einer Prognoserechnung aufgefordert.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 09.02.2006 wurde der Gesamtüberschuss der Werbungskosten 1996 bis 2004 mit dem Mietausfall des in Konkurs gegangenen Mieters erklärt. Dabei handelte es sich nach Ansicht des Bf jedoch um Verluste auf Grund äußerer Ursachen, die entsprechend dem Liebhabereierlass in der Prognoserechnung nicht zu berücksichtigen seien.

Aufgrund des mangelnden Interesses an Geschäftslokalen in P im Zeitraum 2003 bis Oktober 2004 habe sich der Bf dazu entschlossen, das Geschäftslokal in eine Wohnung umzubauen und nur noch für Wohnzwecke zu vermieten, was ihm erfolgreich gelungen sei.

In der Folge wurden die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 mit Bescheiden vom 23.02.2006 ohne Bescheidebegründung für endgültig erklärt. Die (vorläufigen) Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 blieben aufrecht. Ein Grund für diese Vorgehensweise, insbesondere ein Grund dafür, weshalb für die Jahre 2001 bis 2004 nach wie vor eine Ungewissheit iSd § 200 BAO anzunehmen gewesen sei, ist dem Akt nicht zu entnehmen.

Verfahrensgang

Infolge einer im Jahr 2012 durchgeführten Nachschau gem. § 144 BAO beurteilte das Finanzamt die Vermietung in den Jahren 1996 bis 2004 als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Liebhaberei-Verordnung (LVO). Mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle wurden die geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse der Jahre 2001 bis 2004 aus der Vermietung des Geschäftslokales gestrichen.

Die in der Nachschau getroffenen Feststellungen wurden in der Niederschrift vom 22.10.2012 festgehalten. Demnach nahm das Finanzamt aufgrund der Adaptierung der Räumlichkeiten und der Vermietung selbiger als Wohnung ab November 2004 eine Änderung der Bewirtschaftungsart an.

Da das Grundstück mit dem darauf errichteten Gebäude dem Bf und seiner Frau zu gleichen Teilen gehört, stellte die Abgabenbehörde die nunmehr erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der "J_Mitbes" gem. § 188 BAO einheitlich und gesondert fest und teilte sie auf den Bf und seine Frau im Ausmaß von je 50 % auf, wobei eine bescheidmäßige Feststellung der Einkünfte erst ab dem Veranlagungsjahr 2007 erfolgte. Für die Jahre 2001 bis 2006 wurden die in der Nachschau getroffenen Feststellungen iZm der Vermietung im Zuge der Erlassung endgültiger Bescheide beim Bf verarbeitet.

Weder in der gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung noch im Vorlageantrag selbst begründete der Bf, weshalb die Abänderung

der bekämpften Bescheide begehrt werde. Erst im Schreiben seines Rechtsanwaltes in Ergänzung des Vorlageantrages führt der Bf aus, dass er alleine als Vermieter gegenüber der J_GmbH aufgetreten sei. Das Finanzamt gehe in der Niederschrift über die Nachschau davon aus, dass die Zurechnung der Einkünfte an das zivilrechtliche Eigentum der Liegenschaft geknüpft sei. Dem könne nur dann gefolgt werden, wenn damit gleichzeitig auch eine Verfügung über die konkrete Einkommensquelle verbunden sei.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und Erklärungen sowie der tatsächlichen Umstände sei evident, dass zu keinem Zeitpunkt eine gemeinsame Verfügung über die Einkunftsquelle vorgelegen habe. Der Bf habe sämtliche Korrespondenz mit den Mietern abgewickelt, die Mieten vereinnahmt sowie die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Kosten getragen. Entsprechend den vorliegenden Steuererklärungen seien auch die Herstellungskosten des Gebäudes vom Vermieter getragen worden.

Die Gründe für die fehlenden Mieteinnahmen seien offengelegt worden. Sowohl die Erstmieterin, die J_GmbH, wie auch die Zweitmieterin, die A_GmbH, seien wegen Insolvenz ihren Mietzahlungen nicht nachgekommen.

Die Nutzung der Räumlichkeiten als Mietwohnung ab November 2004 stelle keine Änderung in der Bewirtschaftungsart iSd LRL 2012 dar. Vielmehr habe es sich um eine Reaktion auf die nicht vorhersehbaren und damit unvermeidbaren Mietausfälle gehandelt. Derartige Verluste blieben einkommensteuerlich relevant. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Ausfertigung des Mietvertrages auf den Bf und seine Frau im Jahr 2004 nur dann einkommensteuerlich relevant gewesen wäre, wenn gemeinschaftlich das wirtschaftliche Risiko aus der Vermietungstätigkeit getragen worden wäre, was jedoch nicht der Fall gewesen sei. Zum Beweis wurde die Einvernahme der Ehefrau des Beschwerdeführers angeboten.

Abschließend wird in diesem Schreiben auch die Verjährung hinsichtlich des 2006 durchgeführten Vorhalteverfahrens eingewendet.

Beweiswürdigung

Der eingangs dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere aus der Niederschrift zur Nachschau gem. § 144 BAO, deren Inhalt dem Bf wortgleich bereits am 02.10. 2012 zur Stellungnahme vorgelegt wurde. Den Ausführungen des Betriebsprüfers zur Vermietung bzw. Liebhaberei und der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte wurde in jener Stellungnahme nicht widersprochen.

Betreffend den Zeitraum bis 2006 wurde keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vorgenommen. Sämtliche ab 2007 zur "J_Mitbes" aus Anlass der Nachschau ergangenen Bescheide wurden rechtskräftig bzw. wurden bereits am 25.10.2012, somit unmittelbar nach Abschluss der Nachschau und noch vor Ergehen der eben erwähnten Bescheide, die Umsatzsteuererklärung und die Erklärung der

Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2011 eingereicht. Daraus muss zwangsläufig der Schluss gezogen werden, dass spätestens ab diesem Zeitpunkt auch der Bf das Vorliegen einer Vermietungsgemeinschaft annahm. Das Vorbringen in der ergänzenden Begründung zum Vorlageantrag ist somit nicht glaubhaft. Bemerkenswert scheint in diesem Zusammenhang insbesondere auch, dass für die gleichfalls aufgrund der Nachschau ergangenen endgültigen Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009, welche keine Nachforderungen bzw. sogar Gutschriften ergaben, keine Rechtsmittel erhoben wurden.

Aus diesem Grund, vor allem aber auch aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 bereits gem. § 252 Abs. 1 BAO abzuweisen ist, erübrigt sich auch die Einvernahme der Ehefrau als Zeugin zu dem Thema, wem die Verfügungsmacht über die Einkommensquelle zukam bzw. wer das wirtschaftliche Risiko trug.

Rechtslage

Gem. § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, wenn ihm Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht zur Festsetzung einer Abgabe der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt gem. Abs. 2 leg. cit. für die beschwerdegegenständliche Einkommensteuer fünf Jahre.

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

Gemäß § 200 Abs. 1 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 Abs. 2 leg. cit. ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zur Einkommensteuer 2001 bis 2004:

Die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 ergingen erklärungsgemäß, jedoch wie erwähnt vorläufig. Eine Begründung dieser Vorläufigkeit iSd in § 200 BAO geforderten

Ungewissheit enthält keiner dieser Bescheide, jedoch kann zumindest dem Akteninhalt entnommen werden, dass der Bf Kenntnis von den Gründen für die Vorläufigkeit hatte. So wurde bereits zur Veranlagung 1996 eine Prognoserechnung zur Vermietung angefordert; betreffend den Einkommensteuer- und den Umsatzsteuerbescheid 1999 verlangte der damalige steuerliche Vertreter eine Begründung der Vorläufigkeit dieser Bescheide, welche vom Finanzamt nachgereicht wurde.

Das Vorliegen einer Ungewissheit als Voraussetzung für die Vorläufigkeit der beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheide ist somit grundsätzlich anzunehmen.

Allerdings ist diese Ungewissheit jedenfalls nach Durchführung des Vorhalteverfahrens im Jahr 2006 weggefallen. Ab diesem Zeitpunkt hatte das Finanzamt Kenntnis davon, dass die Vermietung als Geschäftslokal 2004 aufgegeben wurde und eine Adaptierung und weitere Vermietung als Wohnung aus dem Grund erfolgte, dass für das Geschäftslokal keine Mieter gefunden werden konnten. Auch eine neue Prognoserechnung wurde vorgelegt. Die Voraussetzungen für die endgültige Beurteilung des Sachverhaltes lagen somit vor. Dabei ist unbeachtlich, in welche Richtung diese Beurteilung gehen hätte sollen - also, ob wie vom Bf vorgebracht, von Anfang an, oder, wie vom Finanzamt im Zuge der Nachschau 2012 angenommen wurde, erst ab November 2004 aufgrund der Änderung der Bewirtschaftungsart eine Einkunftsquelle anzunehmen gewesen wäre.

Mit dem Wegfall der Ungewissheit wurde der Lauf der Verjährungsfrist des § 208 Abs. 1 lit. d BAO in Gang gesetzt. Die Verjährung ist betreffend die Jahre 2001 bis 2004 folglich am 31.12.2011 eingetreten.

Zur Einkommensteuer 2010:

Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2010 erging am 06. November 2012 an die "J_Mitbes, zH Bf". Am 07. November 2012 erließ das Finanzamt den hier bekämpften Einkommensteuerbescheid 2010 unter Berücksichtigung der einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Beschwerde gegen diesen Einkommensteuerbescheid wird eingewendet, dass der Bf allein als Vermieter aufgetreten sei; auch die Ausfertigung des Mietvertrages im Jahr 2004 auf ihn und seine Gattin sei einkommensteuerlich mangels gemeinsamen Tragens des wirtschaftlichen Risikos bedeutungslos gewesen.

Die Beschwerde richtet sich in diesem Punkt somit ausschließlich gegen die im oben erwähnten Bescheid vom 06. November 2012 ausgesprochene einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte und war folglich gemäß § 252 Abs. 1 BAO abzuweisen. Einwendungen gegen in einem Grundlagenbescheid (etwa einem Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO) getroffene Feststellungen sollen dieser Bestimmung gemäß nur im Verfahren gegen den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können (*Ritz*, BAO⁶, § 252 Tz 3 mwN).

Die ausschließliche Zurechnung der Vermietungseinkünfte an den Bf bzw. die Einwendung, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung unterbleiben hätte müssen, wäre in einer Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid geltend zu machen gewesen, was jedoch nicht erfolgt ist.

Das Vorliegen einer Einkunftsquelle wurde von der Abgabenbehörde schon ab dem Jahr 2005 angenommen. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem entsprechenden Vorbringen erübrigt sich betreffend die Jahre 2001 bis 2004 aufgrund der dort eingetretenen Verjährung und betreffend das Jahr 2010 mangels Strittigkeit.

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. Gegenständlich liegt keine grundsätzlich bedeutsame Rechtsfrage vor. Sowohl die Rechtsfolgen der Verjährung infolge Wegfalls der Ungewissheit im Jahr 2006 als auch jene der Einwendungen gegen Feststellungen eines Grundlagenbescheides im abgeleiteten Bescheid ergeben sich direkt aus dem Gesetz.

Innsbruck, am 16. Oktober 2018