

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 in der Sitzung am 13.5.2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf bezog im Berufungs(Beschwerde)zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Finanzamt ABC unter St.Nr. xxx/yyyy einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (als Beteiligte der aus ihr und einem weiteren Miteigentümer bestehenden „Hausgemeinschaft B-Straße“).

Mit Bescheiden vom 4.12.2001 und vom 21.10.2002 wurde die Bf zunächst erklärungsgemäß (endgültig) zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 veranlagt, wobei die Vermietungseinkünfte den (vorläufigen) Feststellungsbescheiden entsprechend mit -77.987,00 S und -90.677,00 S berücksichtigt wurden.

Nach Ergehen neuer Feststellungsbescheide vom 10.10.2008, welche die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit 0 feststellten, erließ das Finanzamt mit Datum 22.9.2008 gemäß § 295 BAO geänderte, den neuen Feststellungen Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen (Beschwerden) wendet die Bf mit der Begründung, die Einkommensteuerbescheide vom 4.12.2001 und vom 21.10.2002 seien nicht vorläufig ergangen, den Eintritt der Verjährung ein.

In seinen abweisenden Berufungsvorentscheidungen führt das Finanzamt aus, das für die Feststellung der Vermietungseinkünfte zuständige Finanzamt ABC habe sowohl mit Vorhalt vom 21.12.2006 als auch mit Vorhalt 19.12.2007 nach außen erkennbare, auf die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gerichtete Amtshandlungen gesetzt, weshalb sich die Verjährungsfrist hinsichtlich der von diesem Feststellungsverfahren abgeleiteten Einkommensteuer jeweils verlängert habe.

In der am 13.5.2015 abgehaltenen mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bf vor, dass der Haupteigentümer der Mietergemeinschaft im Jahr 2007 verstorben sei, die Erbin sei nicht mehr bereit gewesen, weiter tätig zu werden, es sei daher im Jahr 2007 klar geworden, dass weitere Erhaltungsmaßnahmen nicht durchsetzbar und damit Überschüsse nicht erreichbar seien; er sei der Meinung, dass die Jahre 2000 und 2001 bereits verjährt seien.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (Hinweise darauf, dass die siebenjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben anwendbar wäre, bestehen nicht). Nach § 209 Abs. 1 erster Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 29.11.2010, 2010/17/0188) unterbrechen bzw. verlängern schriftliche Erledigungen die Verjährung nur dann, wenn sie (wirksam) zugestellt wurden.

Die Ergänzungersuchen des Finanzamtes ABC vom 21.12.2006 und vom 19.12.2007 wurden jeweils ohne Zustellnachweis zugestellt. Der einzige Hinweis auf einen Zustellungszeitpunkt findet sich in einem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Vermietungsgemeinschaft vom 6.2.2008 an das Finanzamt ABC, in welchem unter Bezugnahme auf das Ergänzungersuchen vom 19.12.2007 um eine Fristverlängerung ersucht wird; das Schreiben enthält den Vermerk, dass das Ergänzungersuchen am 2.1.2008 beim steuerlichen Vertreter eingelangt sei.

Da bei dieser Sachlage nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Ergänzungersuchen vom 19.12.2007 noch im Jahr 2007 zugestellt worden ist, konnte dieses - unterstellt man, dass die Verjährungsfrist hinsichtlich Einkommensteuer 2000 und 2001 Ende des Jahres 2007 abgelaufen wäre - eine Verlängerung um ein weiteres Jahr nicht bewirken.

Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 war jedoch im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide aus einem anderen Grund noch nicht verjährt.

Die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der „Hausgemeinschaft B-Straße“ vom 21.11.2001 und 25.10.2002 ergingen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Nach dieser Bestimmung 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 § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit weggefallen ist.

Dem Einwand der Bf, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 vom 4.12.2001 und 21.10.2002 seien nicht vorläufig ergangen, ist entgegenzuhalten, dass die durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck kommende Ungewissheit insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid erfasst. Folglich liegt hinsichtlich dieser Ungewissheit auch dann ein Anwendungsfall des § 208 Abs. 1 lit. d BAO vor, wenn ein Feststellungsbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen ist und der davon abgeleitete Bescheid - im Hinblick auf § 295 BAO - endgültig erlassen wurde (VwGH 29.1.2015, 2012/15/0121).

Gemäß § 192 BAO werden die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt. Die vom Finanzamt ABC in den Feststellungsbescheiden vom 10.9.2008 getroffene Feststellung, die Hausgemeinschaft habe in den Jahren 2000 und 2001 Einkünfte von jeweils 0 erzielt, sind daher für das Einkommensterverfahren der Bf bindend.

Der Umstand, dass den Feststellungsbescheiden vom 21.11.2001 und 25.10.2002 eine Begründung, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen ist, fehlt, tut der Vorläufigkeit keinen Abbruch (VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164). Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung ist, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist (VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073).

Einem im Einkünftefeststellungsakt des Finanzamtes ABC einliegenden Vermerk vom 21.11.2001 ist zu entnehmen, dass die Feststellung vorläufig vorzunehmen sei, weil seit Beginn der Vermietung Werbungskostenüberschüsse erzielt worden seien, nach Umwertung der Zehntelabsetzungen auf eine AfA die Prognoserechnung zwar eingehalten sei, aber in den Jahren 2002 und 2005 wiederum größere Ausgaben für Umbauarbeiten anfallen würden, weshalb die Einhaltung der Prognoserechnung weiter beobachtet werden müsse.

Anlässlich der Einkünftefeststellung für das Jahr 2002 vermerkte das Finanzamt im Februar 2004, dass die Instandsetzungen im Jahr 2002 um rd. 250 T S höher

seien als prognostiziert, es bleibe daher bei der Vorläufigkeit, um die Einhaltung der Prognoserechnung weiter beobachten zu können. Auf Vorhalt des Finanzamtes vom Februar 2004, die Prognoserechnung sei nicht eingehalten, übermittelte die Hausgemeinschaft im Juni 2004 eine Prognoserechnung, die ohne Berücksichtigung von (weiteren) Instandsetzungsaufwendungen einen Gesamtüberschuss nach 24 Jahren auswies; ab 2005 werde mit einer Erhöhung der Mieteinnahmen gerechnet, ab 2006 werde eine neuerliche Vermietung des Geschäftslokals mit zusätzlichen Mieteinnahmen unterstellt, generell werde eine Erhöhung der Mieteinnahmen um jeweils 3% pro Jahr angenommen; die in der Prognoserechnung vom März 2001 enthaltene Instandsetzung für das Jahr 2005 habe ein weiteres Geschäftslokal im Erdgeschoss betroffen, die nunmehr angesichts der schlechten Marktlage nicht mehr sinnvoll sei.

Im Juli 2005 vermerkte das Finanzamt im Zuge der Einkünftefeststellung für das Jahr 2003 unter Bezugnahme auf diese Vorhaltsbeantwortung, dass die Vorläufigkeit wegen der Überprüfung der Prognoserechnung beibehalten werde.

Auf das Ergänzungsersuchen vom 21.12.2006, ob die für 2005 angekündigten Instandsetzungsaufwendungen verschoben worden seien oder nicht mehr durchgeführt würden, teilte die Hausgemeinschaft mit Schreiben vom 21.2.2007 mit, dass eine Durchführung dieser Arbeiten nur bei Vorhandensein eines konkreten Mieters erfolgen würde; aufgrund des ungünstigen Immobilienmarktes hätten die ehemaligen Gasthausräumlichkeiten noch nicht vermietet werden können. Zum Vorhalt, die Prognoserechnung sei in den Jahren 2003 bis 2005 nicht eingehalten worden, erklärte die Hausgemeinschaft, wegen des sich negativ entwickelnden Immobilienmarktes habe die in der Prognoserechnung angenommene jährliche Steigerung von 3% bislang nicht realisiert werden können.

Nachdem der Hausgemeinschaft mit dem Ergänzungsersuchen vom 19.12.2007 erneut vorgehalten worden war, dass nach den Abschlüssen 2003 bis 2005 die Prognose nicht eingehalten worden sei und die Aussichten auf höhere Mieteinnahmen laut Auskunft einer Miteigentümerin auf Grund des Gebäudezustandes unwahrscheinlich bzw. unmöglich seien, weshalb eine Einkunftsquelle nicht (mehr) erkennbar sei, stellte das Finanzamt ABC für die Jahre 1999 bis 2005 mit endgültigen Bescheiden vom 10. September 2008 fest, dass laut Aktenlage, Vorhaltsverfahren sowie vorgelegter und nicht eingehaltener Prognoserechnung keine Einkunftsquelle vorliege. Diese Bescheide blieben unangefochten und erwuchsen in Rechtskraft.

Der Grund für die Erlassung vorläufiger Einkünftefeststellungsbescheide u.a. für die Jahre 2000 und 2001 lag sohin in der Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle im Hinblick auf bestehende Zweifel an der Erfüllbarkeit der vorgelegten Prognoserechnung (dass ein solcher Umstand zur Erlassung vorläufiger Bescheide berechtigt, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.8.1994, 94/14/0025, ausgesprochen). Diese Ungewissheit hat sich, wie dem vorstehend geschilderten, vor dem Finanzamt ABC geführten Verwaltungsverfahren zu entnehmen ist, bis zum Jahr 2007, als sich die Nichteinhaltung der vorgelegten Prognoserechnung bzw. das Unterbleiben angekündigter

Instandsetzungsaufwendungen und der Nichteintritt der angenommenen jährlichen Einnahmensteigerung, verbunden mit der von der zweiten Miteigentümerin (die im Jahr 2007 dem bisherigen zweiten Miteigentümer im Erbweg nachgefolgt ist) unter Verweis auf den Bauzustand eingeräumten Unwahrscheinlichkeit der Aussicht auf höhere Mieteinnahmen, herausgestellt haben, sowie die Miteigentümergeinschaft der daraus gewonnenen Erkenntnis des Finanzamtes, dass eine Einkunftsquelle nicht vorliege, auch nichts weiter entgegengesetzt hat, zur Gewissheit verdichtet.

Da die Feststellungsbescheide der Jahre 2000 und 2001 vom 21.11.2001 und 25.10.2002, von denen die Einkommensteuerbescheide abgeleitet sind, vorläufig ergangen sind und der Wegfall der Ungewissheit mit dem Jahr 2007 anzunehmen ist, war im Sinne der vorstehenden Ausführungen bei Erlassung neuer, auf die geänderten, endgültigen Feststellungsbescheide vom 10.9.2008 gestützter Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 im Jahr 2008 noch keine Verjährung eingetreten.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die von der Bf mit ihren Beschwerden aufgeworfene Rechtsfrage, ob mangels Vorläufigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide bereits Verjährung eingetreten war, ist durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.1.2015, 2012/15/0121, demzufolge die Vorläufigkeit der vorangegangenen Feststellungsbescheide bzw. die darin zum Ausdruck gekommene Ungewissheit auch die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide erfasst, eindeutig geklärt. Die Bestimmung des Zeitpunktes, in welchem die Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle wegegefallen ist, beruht auf Feststellungen im Tatsachenbereich, mit denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang steht.

Wien, am 18. Mai 2015