



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Berater, vom 28. Dezember 2009 und 5. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes ABC, vertreten durch Finanzanwalt, vom 10. November 2009 und 13. September 2010 betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw (Berufungswerber) ist Gesellschafter der A., einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Unternehmenzweck ist die Errichtung und Vermietung von Gebäuden.

Mit Eingabe vom 123 haben B, C und D einen Antrag auf Erteilung einer baubehördlichen Genehmigung zum Neubau einer Lagerhalle auf Gp 111 GB 222 E, gestellt. Eigentümer dieses Grundstückes war die Firma F. Die Baugenehmigung wurde mit Bescheid der Gemeinde E vom 345 erteilt.

Am 234 wurde von A. der Antrag auf Zuteilung einer Steuernummer gestellt. Gleichzeitig wurde der Fragebogen für Gesellschaften dem Finanzamt übermittelt. Als Beginn der Vermietung wurde der Kalendermonat Juli 01 bekanntgegeben. Die (neu errichteten) Lager- und Büroräumlichkeiten wurden offenkundig nachstehenden Mietern überlassen: G, F1 und H.

Mit Kaufvertrag vom 456 haben A. das Superädifikat an die R (ehemals F) veräußert und von dieser rückgemietet (sale and lease back).

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.

Mit Schreiben vom 16. Jänner 2001 wurde dem Finanzamt eine Prognoserechnung 2001 übermittelt. 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 A. ein vorläufiger Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999. Der automationsunterstützte 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. Der Feststellungsbescheid vom 19. Dezember 2000 wurde mit Bescheid vom 11. Jänner 2002 gemäß § 293b BAO berichtigt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden auch für das Jahr 2001 vorläufig festgestellt (Feststellungsbescheid vom 12. November 2002).

Am 5. Februar 2001 erging der Einkommensteuerbescheid 1999. Dieser Bescheid wurde endgültig erlassen. Mit Ausfertigungsdatum 16. Februar 2001 wurde der Einkommensteuerbescheid 1999 abgeändert.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 wurde am 14. Dezember 2001 erlassen. Auch dieser Bescheid erging endgültig. Am 4. Februar 2002 wurde ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2000 erlassen.

Für das Jahr 2011 erging der (endgültige) Einkommensteuerbescheid am 5. Dezember 2002.

Am 9. November 2009 erging an A ein gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Feststellungsbescheid für das Jahr 1999. Abweichend von den eingereichten Erklärungen wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0 S festgestellt.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung 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.“

Ergänzend wurde vom Finanzamt noch dargelegt, dass die Erwartungen der am 16. Jänner 2001 erstellten Prognoserechnung nicht einmal in den Jahren 2000 und 2001 erfüllt worden seien.

Am 10. September 2010 sind die endgültigen Feststellungsbescheide betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2000 und 2001 erlassen worden. Abweichend von den eingereichten Erklärungen wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch für diese Jahre mit 0 S festgestellt.

Mit Ausfertigungsdaten 10. November 2009 und 13. September 2010 ergingen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2001 wurde mit Eingaben (nach Verlängerung der Berufungsfrist) von 21. Dezember 2009 und 5. Oktober 2010 rechtzeitig Berufung 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 2006 verjährt. Bezuglich der Einkommensteuer 2000 und 2001 sei mit Ablauf des Jahres 2006 bzw. 2007 Festsetzungsverjährung eingetreten. Im Übrigen sei gegen die endgültigen Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2001 ebenfalls Berufung erhoben worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1999 vom 6. September 2010 wurde ausgeführt, nach Ellinger würden „Fälle des § 200“ (iSd § 208 Abs. 1 lit d) bei verfassungskonformer Auslegung auch dann vorliegen, wenn der Grundlagenbescheid nach § 200 Abs. 1 vorläufig ergangen sei, der hievon abgeleitete Bescheid aber endgültig erlassen worden sei. Bezuglich der Vorläufigkeit des Feststellungsverfahrens 1999 werde auf die Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2010 (A. St. Nr. 333) verwiesen.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 5. Oktober 2010 wurde ergänzend noch ausgeführt, die

Frage, ob die Vorläufigkeit des Feststellungsbescheides auch die Vorläufigkeit des abgeleiteten Bescheides bewirke, sei nicht ausjudiziert.

Nachdem 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 (A. St. Nr. 333) früher (als im Jahr 2009, Anmerkung der Referentin) 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 der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung 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 189 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, BAO ⁴, Tz 1 zu § 190).

- 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, BAO ⁴, § 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.

Die Referentin 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 vorläufig ist, der hievon abgeleitete Bescheid aber – im Hinblick auf § 295 Abs. 1 endgültig ergangen ist (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, Anm. 4 zu § 208).

5.) Was dem vom Bw erhobenen Einwand anbelangt, das Finanzamt hätte die von den Feststellungsbescheiden abgeleiteten Einkommensteuerbescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen können, ist zu ihm 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 § 208 Abs. 1 lit d BAO nicht anwendbar.

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 A. 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, A. St. Nr. 333).

Maßgebend ist der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalles der Ungewissheit (zB: 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, BAO ⁴, Tz 4 zu § 208).

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

8.) Bei Klärung der Frage, ob Liebhaberei oder eine Einkunftsquelle vorliegt, bedarf es konkreter Feststellungen, wann und durch welche Fakten die für die vorläufige Abgabenfestsetzung maßgebliche Ungewissheit weggefallen ist (VwGH vom 17.5.2006, 2001/14/0223).

Derartige Feststellungen sind im Streitfall unterblieben. Das Finanzamt hat im Streitfall kein Ermittlungsverfahren durchgeführt, sondern seine Schlussfolgerungen einzig aus den von den Mitbesitzern im Berufungsverfahren vorgelegten Prognoserechnungen sowie aus dem Verkauf der Liegenschaft vom 456 gezogen. Die angeführten Unterlagen vermögen die vom Finanzamt vorgenommene steuerliche Beurteilung nicht zu tragen.

Zudem ist die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2010 (A. St. Nr. 333) in sich widersprüchlich. In der Berufungsvorentscheidung wird die Meinung vertreten, dass im Streitfall vom Vorliegen einer vorzeitig beendeten (abgeschlossene) Betätigung auszugehen ist. Zugleich wird auch die Ansicht geäußert, wonach im Berufungsfall eine von vornherein zeitlich begrenzte Tätigkeit vorliegen soll. Für beide Varianten fehlt es an den notwendigen Sachverhaltsfeststellungen.

Das Finanzamt wird nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens eine umfassende Liebhabereibeurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes durchzuführen müssen.

Im Streitfall wäre beispielsweise zu klären, welche Art der Vermietung von Anfang an geplant war, wie diese gestaltet und finanziert worden ist. Festzustellen wäre auch, wann mit der Vermietung tatsächlich begonnen worden ist. Zu erheben wäre ferner, aus welchen Gründen es im Jahr 02 zum Verkauf des Gebäudes und dem Abschluss eines Sale-and-lease-back-Vertrages gekommen ist und ob letztgenannter Vertrag (tatsächlich) fremdüblich abgeschlossen worden ist. Weiters wären Feststellungen dahingehend zu treffen, ob und aus welchen Gründen im Abschluss des Sale-and-lease-back-Vertrages tatsächlich nur eine strukturverbessernde Maßnahme zu erblicken sein soll. Alle bezüglichen Verträge sowie die Mietverträge mit G, F1 und H wären anzufordern.

9.) Die Ermittlungstätigkeit obliegt primär der Abgabenbehörde erster Instanz. Auf § 276 Abs. 6 Satz 1 BAO sei verwiesen. Danach hat die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung, über die infolge eines zeitgerechten Vorlageantrags von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden ist, zum einen "ohne unnötigen Aufschub" vorzulegen, zum anderen sind "etwa noch erforderliche Ermittlungen" in eigener Verantwortung der Abgabenbehörde erster Instanz noch vor einer solchen Vorlage durchzuführen.

Im Hinblick auf den Umfang der zunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich deshalb dazu veranlasst, die angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen. Für die Ausübung des Ermessens in Richtung Bescheidaufhebung sprechen darüber hinaus auch die Gründe der Verfahrensökonomie und der Erhaltung des vollen Instanzenzuges.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. Jänner 2012