

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Alexander Hajicek, die Richterin Mag. Helga Hochrieser und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Michael Franz und Mag. Franz Josef Großin der Beschwerdesache des Bf., Adr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 12.1.2011, betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21.6.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 werden aufgehoben.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches .

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

Entscheidungsgründe

1) Zum Streitpunkt Verjährung:

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog im Berufungs(Beschwerde)zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Finanzamt Mödling unter St.Nr. 111 einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (als Beteiligter der aus ihm und seiner Ehegattin bestehenden Hausgemeinschaft "HG").

Mit Bescheiden vom 3.4.2002, 29.4.2003, 16.6.2004, 28.6.2005, 14.8.2006, 14.4.2008, 10.11.2009 und vom 10.11.2009 wurde der Bf. zunächst erklärungsgemäß (endgültig) zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2008 veranlagt, wobei die Vermietungseinkünfte den (vorläufigen) Feststellungsbescheiden entsprechend mit -142.178 S (2001), -12.585,37 € (2002), -10.280,80 € (2003), -10.133,27 € (2004), -9.214,91 € (2005), -7.220,02 € (2006), -6.531,85 € (2007) und -4.010,45 € (2008) berücksichtigt wurden.

Nach Ergehen neuer Feststellungsbescheide vom 23.12.2010 (2001) bzw. 27.12.2010 (2002 bis 2008), welche die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Bf. mit

788,28 € (bzw. 10.847,00 S, 2001), 940,38 € (2002), 975,45 € (2003), 1.141,04 € (2004), 1.328,63 € (2005), 77,30 € (2006), 2.172,21 € (2007) und 2.165,91 € (2008) feststellten, erließ das Finanzamt mit Datum 12.1.2011 gemäß § 295 BAO geänderte, den neuen Feststellungen Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2008.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen (Beschwerden) wendet der Bf. mit der Begründung, die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2008 seien nicht vorläufig ergangen, den Eintritt der Verjährung ein.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 (vorläufige Festsetzung von Abgaben) mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Nach Ellinger/BAO § 208 Anm. 4 liegen Fälle des § 200 BAO bei verfassungskonformer Auslegung dieser Norm auch dann vor, wenn ein Grundlagenbescheid gem. § 200 Abs. 1 vorläufig ergangen ist, hiervon abgeleitete Bescheide aber endgültig erlassen wurden. Da die Bindungswirkung eines Feststellungsbescheides auch die Vorläufigkeit des davon abgeleiteten Bescheides nach sich zieht (Kotschnigg, UFSaktuell 2007, 157).

Die absolute Verjährung gem. § 209 Abs. 3 BAO ist auch in den Fällen des § 200 BAO zu beachten.

Daraus folgt, dass das Recht auf Festsetzung der von den vorläufigen Feststellungsbescheiden zur St.Nr. 111 abgeleiteten Einkommensteuer 2000 mit 31.12.2010 verjährt ist, für die Jahre ab 2001 jedoch noch nicht Verjährung eingetreten ist.

Zu Ihrem Einwand, dass die vorläufigen Feststellungsbescheide zu St.Nr. 111 keine Begründung darüber enthalten haben, weshalb die Feststellung vorläufig erfolgt ist, sodass die Verjährung der Einkommensteuer nach dem allgemeinen Tatbestand des § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, zu laufen begonnen hätte ist festzuhalten:

Auf Grund der erklärten Werbungskostenüberschüsse seit Beginn der Vermietung wurden die Einkünfte der Hausgemeinschaft HG, St.nr. 111 seit 1995 vorläufig festgestellt.

Der Verdacht auf Liebhaberei wurde bereits mit der Bescheidbegründung 1995 bekanntgegeben und eine Prognoserechnung abverlangt. Dieser Aufforderung wurde nicht nachgekommen. Mit Schreiben vom 21.12.1998 wurde seitens der Hausgemeinschaft HG um Anwendung der neuen Liebhaberei-Verordnung angesucht und nach neuerlicher Aufforderung seitens des Finanzamtes mit Vorhalt vom 6.6.2003 um ergänzende Abgabe einer Prognoserechnung, wurde von der Hausgemeinschaft schließlich eine grobe Darstellung der Ausgaben bis 2004 vorgelegt sowie darauf hingewiesen, dass das Haus unter Denkmalschutz stünde. Die objektiven Voraussetzungen für die vorläufige Abgabenfestsetzung bei der Hausgemeinschaft HG lagen somit zweifelsfrei vor und waren die die Vorläufigkeit begründenden Tatsachen auf Grund des Ermittlungsverfahrens offenkundig auch dem Abgabepflichtigen bekannt.

*Erst anlässlich der mit Bericht vom 27.12.2010 abgeschlossenen Betriebsprüfung wurde die Ungewissheit, ob Liebhaberei im Zusammenhang mit der Vermietung des Objektes in R**** vorliegt, beseitigt. Hierbei wurde festgestellt, dass nur ein Teil des Mietobjektes tatsächlich als Einkunftsquelle anzuerkennen ist, da das Mietobjekt zum überwiegenden Teil privat genutzt wurde und die Vermietung einer Wohnung (Top 2) unter § 1 Abs. 2 LVO fällt sowie die Vermietung der Putzerei unter § 1 Abs. 1 LVO.*

Damit ist die Verjährungsbestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO für vorläufige Abgabenfestsetzungen anzuwenden und ist das Recht auf endgültige Feststellung der Einkünfte aus Vermietung nach der vorläufigen Feststellung 2001 bis 2003 bis 31.12.2010 nicht verjährt. "

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Vorlageantrag ein, der diesbezüglich wie folgt begründet wurde:

"Um Wiederholungen zu vermeiden, verweise ich auf meine Ausführungen in der Berufung. Ergänzend ist folgendes anzumerken:

Zur Vorläufigkeit der Einkommensteuerbescheide

Das Feststellungsverfahren und das Einkommensteuerfestsetzungsverfahren sind zwei getrennte Abgabenverfahren. Die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen sind zwar für das Einkommensteuerverfahren bindend (§ 192 BAO). Sie gelten aber nicht „automatisch“ im Einkommensteuerverfahren (VwGH vom 31. 3. 2004, 2000/13/0017). Die Berücksichtigung im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren erfolgt durch Erlassung sogenannter abgeleiteter Bescheide. Unterlaufen bei der Übernahme der Feststellungen Fehler (zB. es wird eine zu niedrige oder zu hohe Ergebnistangente in das Einkommensteuerfestsetzungsverfahren übernommen), so belastet dies den abgeleiteten Bescheid mit Rechtswidrigkeit. Allerdings gehört der rechtswidrige Bescheid solange mit seinen Rechtsfolgen dem Rechtsbestand an, bis er berichtigt wird. Um einen rechtsrichtigen Bescheid zu erwirken, kommen beispielsweise die Rechtsbehelfe der Berufung (mit Ausnahme der Begründung gemäß § 252 BAO, dass die Feststellungen im Feststellungsbescheid unrichtig sind) oder die Rechtsbehelfe der Abänderung oder Aufhebung von Amtswegen in Betracht. Eine Angleichung der abgeleiteten, nicht als vorläufig bezeichneten Einkommensteuerbescheide, an die Ergebnisse des Feststellungsverfahrens ist bis jetzt nicht erfolgt und gemäß § 302 BAO in Verbindung mit den Verjährungsbestimmungen auch nicht mehr möglich.

Zur Vorläufigkeit von Bescheiden ist im Übrigen auch auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen. Die Bezeichnung als vorläufiger Bescheid ist Spruchbestandteil. Vorläufige Bescheide nach § 200 Abs. 1 BAO sind ausdrücklich als solche zu bezeichnen und mangels ausdrücklicher Bezeichnung als endgültige Bescheide anzusehen (VwGH vom 13. Mai 2004, 2001/ 16/0565 und andere).

Die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Literatur steht im Widerspruch zum Rechtsverständnis des Verwaltungsgerichtshofes. Im Übrigen ist anzumerken, dass selbst Kotschnigg einräumt, dass es „auf der anderen Seite gute Gründe [gibt] beide Verfahren

(gemeint Feststellungs- und Festsetzungsverfahren) in dieser Frage zu entkoppeln“.
Der Beginn der Verjährung ist daher gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO zu beurteilen. Dass eine bereits eingetretene Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommensteuer durch Erlassung eines geänderten Feststellungsbescheides nicht beseitigt wird, dürfte ja unbestritten sein (VwGH vom 17. 12. 2003, 99/13/0131).

Zur Verjährung vorläufig festgesetzten" Abgaben

Diesbezüglich ist ergänzend anzumerken, dass das Recht, eine gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzte Abgabe festzusetzen, mit Ablauf des Jahres zu laufen beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (§ 208 Abs. 1 lit. d BAO). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es auf die objektive Beseitigung der Ungewissheit an.

Ob und wann der Steuerpflichtige und die Abgabenbehörde vom Wegfall der Ungewissheit Kenntnis erlangen, ist unerheblich. Die Behörde hat festzustellen, wann und durch welche Fakten die Ungewissheit weggefallen ist. Es handelt sich dabei um Fakten im Tatsachenbereich, die zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung notwendig sind (VwGH vom 17. April 2008, 2007/15/0054).

Das Finanzamt meint, dass erst mit dem Faktum der Betriebsprüfung die Ungewissheit beseitigt worden sei. Mit diesem Hinweis legt das Finanzamt lediglich dar, wann für das Finanzamt - subjektiv - die Ungewissheit beseitigt worden ist. Das Finanzamt hat sich im Rahmen des Ermittlungsverfahrens allenfalls Kenntnis über die objektiven Umstände über das Vorliegen der Einkunftsquelle verschafft, aber keine Fakten geschaffen, die Einfluss auf das Bestehen oder Nichtbestehen der Einkunftsquelle haben. Die Erkenntnisse, die das Finanzamt bei der Betriebsprüfung gewonnen hat, hätten bei ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahren auch bereits in den Streitjahren gewonnen werden können, spätestens jedoch mit der Beantwortung des Vorhaltes vom 6. Juni 2003.“

2. Zum Streitpunkt "Home Office":

Der Bf. war in den Streitjahren bis 31.10.2009 bei der AG beschäftigt. Er war als Vizepräsident des Konzerns tätig und ursprünglich in den Vereinigten Staaten eingesetzt. Seit 2003 war sein Einsatzgebiet Russland. Laut Vertrag musste er drei Wochen im Monat in Russland sein. Dafür stand ihm auch ein Büro in Moskau zur Verfügung. Im Rahmen seiner Berufung machte er für das "home office" folgende Werbungskosten geltend:

2003 EUR 6.182,76

2004 EUR 12.590,10

2005 EUR 10.404,38

2006 EUR 11.564,12

2007 EUR 9.185,33

2008 EUR 6.632,49

Die Einrichtung des Home Office bzw. Arbeitszimmers geschah freiwillig. Dem Bf. wurde ein eigener fixer Arbeitsplatz im Büro des Arbeitgebers in Moskau zur Verfügung gestellt. In der Berufungsvorentscheidung wurden die entsprechenden Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten anerkannt.

Der gegen diese Berufungsvorentscheidung gerichtete Vorlageantrag enthielt diesbezüglich folgende Begründung:

"Richtig ist, dass ich in den Jahren 2004 bis 2008 das Vertreterpauschale nach der VO über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen geltend gemacht habe. Ich habe das bedauerlicherweise übersehen. Ich mache nunmehr an Stelle des Vertreterpauschales die tatsächlichen Werbungskosten für das Home Office geltend. Unstrittig ist, dass die von mir als Home Office benutzten Wohnungen Top 5 und 6 (die im Übrigen eine Einheit darstellen, weil sie durch eine enge Wendeltreppe verbunden sind, sodass sie nicht getrennt nutzbar sind) nicht zum „Wohnungsverband“ gehören. Weiters ist unstrittig, dass ich einen Teil meiner nichtselbständigen Tätigkeit in Russland, einen Teil in Drittländer (im Zuge von Dienstreisen) und den Rest in Österreich ausgeübt habe, wobei mein Aufenthalt in Österreich durchschnittlich zumindest eine Woche pro Monat gedauert hat. Entsprechend dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Russland habe ich den auf meine Aufenthaltstage in Russland entfallenden Arbeitslohn in Russland (ca. zwei Fünftel, den Rest des Arbeitslohnes für meine Tätigkeit in Drittländer und Österreich in Österreich (ca. drei Fünftel) versteuert.

Meine Ausführungen in der Berufung, dass ich „drei Wochen im Monat in Russland“ sein musste, sind insofern irreführend, als ich damit meine Auslandstätigkeit insgesamt (Russland und Dienstreisetage in Drittländer) gemeint habe. Wie auch die Aufteilung des Arbeitslohnes bei der Besteuerung zeigt, war ich nicht einmal die Hälfte eines Monats tatsächlich in Russland. Richtig ist aber, dass ich mich durchschnittlich zumindest eine Woche pro Monat zu dienstlichen Zwecken in Österreich aufgehalten habe, was ich an Hand meiner Eintragungen im Reisepass jederzeit belegen kann. Weshalb aber für meine Russlandsaufenthalte ein Büro notwendig gewesen sei, für meine Österreichaufenthalte hingegen nicht, ist nicht nachvollziehbar. Ich gebe daher nochmals eine Beschreibung meiner Tätigkeiten im Rahmen des Gesamtkonzerns im Allgemeinen und meiner Tätigkeiten im Home Office im Besonderen:

Bei AG (AG) war ich im Rang eines weltweiten Vizepräsidenten - bei einem Konzern, welcher weltweit über 300.000 Beschäftigte hat und über 120 Milliarden Dollar Umsatz macht. Mit 1. November 2003 wurde ich zum Landeschef von AG Russland befördert. Dies war eine Tochtergesellschaft von AG mit 2,4 Milliarden Dollar Umsatz, 1200 Mitarbeitern, 14 Büros in 11 Zeitzonen, einer Fabrik und einer Forschungsstelle. 14 Manager dieser Niederlassung haben direkt an mich berichtet (fast tägliche Meetings, Fragen, Eskalationen) - alle anderen Mitarbeiter und Unterorganisationen waren diesen 14 Mitarbeitern unterstellt.

Mit meinem damaligen Chef (der Leiter von AG in Ost- und Zentraleuropa, Mittlerer Osten, Afrika und die GUS Staaten) wurde vereinbart, dass ich eine Woche pro Monat von Wien aus arbeite und den Rest des Monats den Job in Russland oder reisebedingt in Drittländer ausübe.

*Die ersten Monate bis zur Erlangung der Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung für Russland und bis mein Büro bei AG Russland und meine Dienstwohnung bezugsbereit waren, habe ich ausschließlich von R**** aus gearbeitet. Ab 1. Februar 2004 war das Arbeitsmodell wie folgt:*

Da ich in Wien bei AG keinen dedizierten Arbeitsplatz, keinen Büroausweis und keinen freien Zutritt in die AG Zentrale hatte (ich war ja nach Russland „entsendet“), habe ich die Wohnung 5/6 (nicht trennbare Wohnungseinheiten) im eigenen Haus verwendet, um meine Aufgaben wahrzunehmen. Diese Aufgaben waren:

- o Kontakt zum Hauptquartier von AG in Wien aufrechtzuerhalten: Meetings bei mir oder bei AG Wien; mehrmals tägliche Telefonkonferenzen (mit der Europazentrale, mit US, mit Kollegen in China, Indien und mit Kollegen in anderen AG Büros in Ost- und Zentraleuropa).*
- o Ich habe Besuch empfangen von in Österreich, Schweiz und Deutschland ansässigen überregionalen Partnern von AG. Sie haben mit mir in R**** deren Strategie und Marktauftritt in Russland besprochen (z.B. DivFirmen DivFirmen uvm.).*
- o Ich habe russische Kunden, die Wien besuchten, von R**** aus betreut; sie nach R**** zu Besprechungen und Workshops eingeladen (z.B. DivFirmen DivFirmen; uvm.)*
- o In allen Fällen war ausschlaggebend, dass ich in R**** (Österreich) für „Westler“ leichter erreichbar war, ohne dass die Leute ein Visum besorgen und den teuren Aufenthalt in Moskau bezahlen mussten, um mich zu sehen. Ich hatte also sozusagen eine „Botschaft“ von AG Russland in der EU, also bei mir zuhause. o Von diesem Büro aus habe ich aber außerdem täglichen und nächtlichen Kontakt zu meiner Landesorganisation in Russland aufrechterhalten. Wegen der mindestens 2- stündigen Zeitdifferenz (AG Büro in Moskau) und bis zu 9-stündigen Zeitdifferenz (AG Büro in B) fanden diese Telefonkonferenzen und Videokonferenzen zu allen erdenklichen Zeiten statt. Dies wäre von meiner Wohnung aus nicht möglich gewesen: ich hätte die gesamte Familie aufgeweckt. o Um mir diese Arbeit in R**** und in Österreich zu erleichtern, teilte mir AG zwei Dienstwagen zu: einen in R**** und einen in Moskau.*

In Russland war ich ebenfalls rund um die Uhr im Einsatz: 14 Büros, 14 direkt berichtende Manager, 1200 Mitarbeiter, eine Forschungsstätte, eine PC Fabrik und diverse zusätzliche Infrastruktur wie Service Center, 2000 Partner Firmen, Partnerschaften mit über 100 Universitäten und über 2 Millionen Kunden im Jahr müssen eben betreut werden.

Zusätzlich - als Generaldirektor der größten High-Tech Firma des Landes - waren viele Verpflichtungen bei Presse, Fernsehen, Regierung, Kammern und Gewerkschaften etc. wahrzunehmen. Fast täglich hatte ich Geschäftssessen: Frühstück, Mittagessen, und bis zu zwei Abendessen mit Kunden an jedem Tag. Am Wochenende reiste ich in die Provinz,

um am jeweils ersten Werktag bereits vor Ort in Sibirien und anderen Regionen zu sein. Am Wochenende hat es ebenfalls viele soziale Veranstaltungen gegeben, die von AG und mir gesponsert wurden.

Fast täglich gab es Telefonkonferenzen mit meinen diversen Chefs (der Region, Europas oder gar mit den weltweiten Vorständen von AG (jedes Quartal)).

Auch musste ich viel reisen: Quartalsmäßig zu regionalen Meetings (Zypern, Slowakei,

Südafrika, Dubai, Polen, Tschechien, Deutschland, Schweiz, uva) aber auch

zwischendurch mit Kunden in die Firmenzentrale nach Kalifornien (einmal im Quartal).

Da AG Russland in einer Region auch mit den anderen BRIC - Ländern verbunden

war, reiste ich auch regelmäßig nach Brasilien, China und Indien (einmal im Jahr). Die

Firmenleitung von AG weltweit hat meine Tätigkeit quartalsmäßig geprüft - dazu musste

ich üblicherweise nach London, Nizza oder Kalifornien reisen. Die Vorbereitung dieser

Prüfungen dauerte üblicherweise 5 bis 6 Wochen und bedurften intensivster Arbeit aller an

mir berichtenden Manager.

An Montagen und Freitagen jeder Woche war eine verpflichtende Telefonkonferenz mit den Regionalchefs und allen Länderchefs der Region. Meine Teilnahme wurde vorausgesetzt auch wenn ich auf Urlaub oder krank war oder an einem dieser Tage ein Feiertag war - die Vorbereitung dieser wöchentlichen Telefonate hat mehrere Stunden gedauert und war mit vielen Telefonaten und Recherchen verbunden.

All diese Arbeit konnte niemals stehen bleiben - egal wo man in der Welt gerade war, egal in welcher Zeitverschiebung man sich befand und egal ob man Urlaub hatte oder nicht. Anders kann man einen schnell wachsenden Milliardenkonzern in einem der wettbewerbsintensivsten Regionen der Welt nicht führen.

Deshalb konnte ich auch kaum jemals Urlaub nehmen - und wenn, dann musste diese Arbeit ja trotzdem weitergehen. Mir wurden bei meinem Abgang deshalb ja auch 70 Urlaubstage aus den Jahren 2007 bis 2009 abgezogen. Die davor angefallenen und nicht genutzten Tage waren bereits verfallen.

Ich habe die Wohnung 5/6 in den Jahren, in denen ich für AG - Russland tätig war, ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt. Dass für die von mir in Österreich ausgeübten Tätigkeiten ein eigenes Büro auch objektiv erforderlich war, kann wohl keinem Zweifel unterliegen. Geschäftsbesprechungen und die Vorbereitungen darauf, die Korrespondenz und die Erarbeitung von Geschäftsunterlagen erfolgen typischerweise in einem Büro. Das Büro in R**** war auch im Interesse meines Arbeitgebers. Ein „Vorposten“ im Westen war im Sinne der Gesamtstrategie für das Ostgeschäft des AG-Konzerns. Deshalb habe ich mit meinen Vorgesetzten auch vereinbart, dass ich eine Woche pro Monat in Österreich arbeite. Das Interesse ergibt sich weiters daraus, dass mir auch für Österreich ein Dienstauto zur Verfügung gestellt wurde. Ich hatte einen Wachstumsplan umzusetzen, der eine Vervierfachung des Umsatzes in 5 Jahren vorsah, was ohne intensive Pflege der Kontakte zu ausländischen Geschäftspartnern nicht möglich gewesen wäre. Die Tätigkeit im Home Office war auch vom zeitlichen Umfang her beträchtlich. Auf Grund der weltweiten Kontakte zu den Geschäftspartnern und der Zeitverschiebungen betrug meine Arbeitszeit in Österreich zwischen 12 und 14

Stunden täglich und das 6 Tage in der Woche. Dass ich dafür aus Praktikabilitätsgründen die freistehende Wohnung in meinem Haus genommen und kein Büro von Fremden angemietet habe, steht in der Dispositionsfreiheit eines Steuerpflichtigen."

In der am 21.6.2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter des Bf. auf die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung zum Feststellungsverfahren der Hausgemeinschaft betreffend das gegenständliche Gebäude.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Verjährung Einkommensteuer 2000

Die absolute Verjährung des § 209 Abs. 3 BAO ist auch in den Fällen des § 200 BAO zu beachten. Daraus folgt, dass das Recht auf Festsetzung der von den vorläufigen Feststellungsbescheiden zur St.nr. 111 abgeleisteten Einkommensteuer 2000 mit 31.12.2010 verjährt ist.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2000 war daher aufzuheben.

2. Einkommensteuer 2001 bis 2008

Für die Jahre 2001 bis 2008 ist noch nicht die absolute Verjährung eingetreten.

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 Abgabenanspruches 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.

Das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2002 war jedoch im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide aus einem anderen Grund bereits verjährt.

Die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001 bis 2008 der „HG“ vom 9.4.2002 (2001), 23.6.2003 (2002), 13.7.2004 (2003), 3.5.2005 (2004), 11.5.2006 (2006), 29.4.2008 (2007) und von 18.3.2009 (2008) 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 des Bf., die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2008 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 Mödling in den Feststellungsbescheiden getroffene Feststellungen, die Hausgemeinschaft habe in den Jahren 2001 bis 2008 Einkünfte von 1.576,56 € (2001), 1.880,77 € (2002) 1.950,91 € (2003), 2.282,08 € (2004), 2.657,27 € (2005), 154,60 € (2006), 4.344,41 € (2007) und 4.344,81 € (2008) erzielt, sind daher für das Einkommensteuerverfahren des Bf. bindend.

Der Umstand, dass dem Feststellungsbescheiden 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).

Die Beurteilung des Beginnes des Fristenlaufes nach § 208 Abs 1 lit d BAO bedarf Feststellungen darüber, wann und "durch welche Fakten" die Ungewissheit weggefallen ist. Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich (vgl Ritz, BAO³, § 200 Tz 1). § 208 Abs 1 lit d BAO stellt auf den tatsächlichen Wegfall der Ungewissheit ab (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 2178).

Beschwerdefallbezogen liegt in rechtlicher Hinsicht eine Einkunftsquelle vor, wenn die Beteiligung objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften. Ob die Beteiligung tatsächlich geeignet gewesen ist, im angesprochenen Zeitrahmen ein positives Ergebnis zu erzielen, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Solcherart hat beschwerdefallbezogen der Fristenlauf iSd § 208 Abs 1 lit d BAO mit Ablauf des Jahres eingesetzt, in welchem die Unsicherheit über die objektive Ertragsfähigkeit der Beteiligung weggefallen ist.

Einem im Einkünftefeststellungsakt des Finanzamtes Mödling einliegenden Vermerk vom 12. Juni 2003 ist zu entnehmen, dass die Feststellungsbescheide seit 1995 vorläufig und die Bescheide vorläufig zu belassen seien (es sei ein Beobachtungszeitraum von 20 Jahren (21.12.1998) gestellt worden). Bei der Veranlagung 2005 sei zu prüfen, ob es sich nun um Liebhaberei handle oder nicht.

Am 4.5.2009 vermerkte das Finanzamt im Zuge der Überprüfung der vorläufigen Veranlagung, dass es sich um ein Haus handle, dass unter Denkmalschutz stehe.

Laut Rücksprache mit Frau K würden auch nächstes Jahr wieder Kosten für eine Trockenlegung anfallen. Weiters habe sie im Gespräch zugegeben, dass nicht mal alle Aufwendungen geltend gemacht worden seien. Es wurde festgehalten, das es zweckmäßig erscheine, baldigst eine Betriebsprüfung durchzuführen und aus der Vermietung und Verpachtung eine Liebhaberei zu machen.

Im Zuge der im Jahr 2010 durchgeführten Betriebsprüfung wurden die auch für das gegenständliche Verfahren relevanten Feststellungen getroffen, dass die Vermietung der Putzerei (Nutzfläche 50 m²) eine Betätigung darstelle, die unter § 1 Abs 1 LVO II fällt (große Vermietung). Die daraus erzielten Umsätze wurden steuerlich anerkannt. Die Vermietung der Wohnung Top 1 stelle eine Betätigung dar, die unter § 1 Abs. 2 LVO II (kleine Vermietung) fällt. Nach Ansicht der Bp sei auf Grund der bisherigen Verluste nach einem Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten. Die Vermietung der Wohnung Top 1 sei daher einkommen- und umsatzsteuerlich ab 1994 als Liebhaberei zu beurteilen. Die Verluste könnten nicht anerkannt werden. Top 2 bis Top 7 würden privat genutzt und seien keine Einkunftsquelle.

Nach der Betriebsprüfung stellte das Finanzamt Mödling für die Jahre 2001 bis 2008 mit endgültigen Bescheiden vom 23.12.2010 (2001) und vom 27.12.2010 (2002 bis 2008) fest, dass nur hinsichtlich der vermieteten Putzerei eine Einkunftsquelle vorliege. Diese Bescheide blieben unangefochten und erwuchsen in Rechtskraft.

Der Grund für die Erlassung vorläufiger Einkünftefeststellungsbescheide u.a. für die Jahre 2000 bis 2008 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).

Auch der Bf. bestreitet nicht, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden gegeben waren. In Anbetracht der vom der Hausgemeinschaft erklärten Werbungskostenüberschüsse ist das Finanzamt anlässlich der Erlassung der Feststellungsbescheide 2001 bis 2008 zum Ergebnis gekommen, dass bei der gegenständlichen Vermietung nicht von vornherein von Liebhaberei ausgegangen werden könne und hat daher vorläufige Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2008 erlassen.

Vorläufige Bescheide dürfen nach herrschender Auffassung vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann etwa nach der Judikatur für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürfen diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden (vgl. *Ritz, BAO*³, Tz 5 zu § 200 und *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Seite 367 ff. und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung).

Aufgrund der erklärten Werbungskostenüberschüsse konnte eine endgültige Qualifizierung der Vermietungstätigkeit der Bf. als Einkunftsquelle oder Liebhaberei nicht vorgenommen

werden und lag aus damaliger Sicht für das Finanzamt eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit im Tatsachenbereich zweifelsfrei vor. Das Finanzamt hat daher zu Recht zunächst vorläufige Bescheide erlassen.

Die gesetzliche Anordnung des § 200 Abs. 2 BAO, einen vorläufigen Bescheid durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen, stellt auf den Zeitpunkt ab, in dem die Ungewissheit beseitigt ist. Das ist auch jener Zeitpunkt, der die Frist für die Verjährung zur Erlassung eines endgültigen Bescheids auslöst (§ 208 Abs. 2 lit. d BAO).

In seinem Erkenntnis vom 29.1.2015, 2012/15/0121 führte der Verwaltungsgerichtshof ua folgendes aus:

"Das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO zielt auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle beteiligten Steuersubjekte gewährleistet, und die Durchführung von Parallelverfahren für die einzelnen Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen zu vermeiden (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1980). Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Ausschnitt der Einkommensteuer-Verfahren der Beteiligten, der im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Beteiligten durchzuführen wäre, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengefasst (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 2011, 2009/15/0153)."

Somit stellt sich das Verfahren nach § 188 BAO als Bündelung eines Ausschnittes der Einkommensteuerverfahren aller Beteiligten dar. Vorläufige Bescheide werden erlassen, um 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. Soweit im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO - wie im Streitfall - die Höhe des einheitlichen Gewinnes bzw. Überschusses aufgrund vorübergehender Hindernisse nicht ermittelt werden kann, steht der Anteil am Gewinn bzw. Überschuss der einzelnen Beteiligten nicht fest. Diese Ungewissheit kommt durch die Erlassung eines vorläufigen Feststellungsbescheides zum Ausdruck und erfasst insoweit auch den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid. 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 (vgl. idS Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³, § 208 Anm. 4)."

Laut den Ergebnissen der Betriebsprüfung (Bericht vom 27.12.2010) stellt nur die Vermietung an die Putzerei (50 m²) im gegenständlichen Gebäude eine Einkunftsquelle dar, da die Vermietung der Wohnung Top 1 eine Betätigung darstellt, die unter § 1 Abs. LVO II (kleine Vermietung) fällt. Die übrigen Wohnungen (Top 2 bis Top 7) wurden privat

genutzt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist auf Grund der bisherigen Verluste nach einem Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgericht war die Tatsache einer verlustbringenden Tätigkeit aufgrund der durchgehenden Verluste schon ab Beginn der Vermietungstätigkeit im Jahr 1994 gegeben. Es kommt nicht darauf an, wann das Finanzamt davon Kenntnis erlangte, sondern wann die Ungewissheit objektiv weggefallen ist. Spätestens mit der Vorhaltsbeantwortung vom 12.6.2003 der Hausverwaltung hätte klar sein müssen, dass (abgesehen von der Vermietung an die Putzerei) von Liebhaberei auszugehen ist. In diesem Schreiben, das jedoch keine Prognoserechnung enthält, wird die Aussage getroffen, dass nicht vorausgesagt werden könne, welche dringend notwendigen Arbeiten anfallen werden. Außerdem wurde darin festgehalten, dass das Haus unter Denkmalschutz stehe und die Eigentümer zu dessen Erhaltung erhebliche Geldmittel aufgewendet hätten.

Aus einem Aktenvermerk des Finanzamts geht hervor, dass laut Rücksprache mit Frau K auch 2010 wieder Kosten für eine Trockenlegung anfallen würden. Weiters habe sie im Gespräch zugegeben, dass nicht mal alle Aufwendungen geltend gemacht wurden.

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass der Wegfall der Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle bereits im Jahr 2003 eingetreten ist.

Da die Feststellungsbescheide der Jahre 2001 bis 2008, von dem die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2008 abgeleitet sind, vorläufig ergangen sind und der Wegfall der Ungewissheit mit dem Jahr 2003 anzunehmen ist, war im Sinne der vorstehenden Ausführungen bei Erlassung neuer, auf die geänderten, endgültigen Feststellungsbescheide vom 23.12.2010 (2001) und vom 27.12.2010 (2002 bis 2008), gestützten Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2002 im Jahr 2011 bereits Verjährung eingetreten. Dies trifft jedoch nicht auf die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2008 zu, da es in den Jahren 2009 und 2010 nach außen erkennbare Amtshandlungen des Finanzamts gegeben hat, die die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängern.

Der Beschwerde war daher spruchgemäß teilweise statzugeben.

2. Zum Streitpunkt "Home Office":

2.1. Beweiswürdigung:

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage des Finanzamtes und den Angaben des Bf. in der Berufung und im Vorlageantrag.

2.2. Rechtliche Beurteilung:

Rechtslage

In rechtlicher Hinsicht ist der unter Punkt 2.1. festgestellte Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

1. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.
2. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.
3. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
4. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.
5. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beurteilen (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0049; VwGH 12.9.1996, 94/15/0073).
Dieses Abstellen auf die Notwendigkeit stellt eine Prüfung der tatsächlichen betrieblichen/beruflichen Veranlassung dar (vgl. VwGH 24.4.2002, 98/13/0193). Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkunftszielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0126).
Die Notwendigkeit und damit betriebliche/berufliche Veranlassung eines Arbeitszimmers ist dann zu bejahen, wenn die Nutzung eines solchen nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Erwerbstätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. VwGH 18.12.2013, 2013/13/0103).
6. Hat ein Abgabepflichtiger in seinem Haus neben seiner privat genutzten Wohnung eine weitere Wohnung, die über einen eigenen Eingang verfügt, als Home Office (Büroräume) in Verwendung, handelt es sich nach Judikatur (vgl. insbesondere VwGH 13.10.1999, 99/13/0093) und Literatur (vgl. zB *Jakom/Baldauf*, EStG, 2011, § 20 Rz 47) nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Allerdings muss auch bei einem nicht im Wohnungsverband eingegliederten Arbeitszimmer die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertigt (vgl. *Doralt*/

Kofler, Einkommensteuer, Kommentar¹¹, § 20 Tz 104/3; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, III, § 20 Tz 6.1 und die dort jeweils angeführte Judikatur).

1. Das streitgegenständliche Arbeitszimmer liegt unbestrittenmaßen nicht im Wohnungsverband mit der vom Bf. bewohnten Wohnung, weshalb die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 im vorliegenden Beschwerdefall keine Anwendung findet.

2. Auf Basis der zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH bestand bei dem im Beschwerdefall konkret festgestellten Sachverhalt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aufgrund der im Vorlageantrag dargelegten glaubwürdigen beruflichen Gründe eine Notwendigkeit für die Nutzung eines betrieblich verwendeten Arbeitszimmers.

Deshalb werden nunmehr die diesbezüglichen Aufwendungen in folgender Höhe als Werbungskosten anerkannt:

€ 6.182,76 (für 2003)

€ 12.590,10 (für 2004)

€ 10.404,38 (für 2005)

€ 11.564,12 (für 2006)

€ 9.185,33 (für 2007)

€ 6.632,49 (für 2008)

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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 der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

1. Zur Verjährung:

Die Bestimmung des Zeitpunktes, in welchem die Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle weggefallen ist, beruht auf Feststellungen im Tatsachenbereich, mit denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang steht.

2. Zu den Aufwendungen "Home Office":

Die Feststellung der Notwendigkeit des "Home Office" bzw. der Büroräumlichkeiten ist eine Frage der Beweiswürdigung, deren Beantwortung im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen zu erfolgen hat. Es lag sohin auch diesbezüglich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 29. Juni 2016