



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 28. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes xyz vom 9. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**A) 1)** Von der Berufungserwerberin (= Bw.) wurde für das Jahr **1997** eine Einkommensteuererklärung an das Finanzamt übermittelt [siehe Telefax vom 5. März 2009 des Finanzamtes], in der eine bezugsauszahlende Stelle angegeben und der Alleinerzieherabsetzbetrag beantragt wurde. Als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden S 64.783,00 erklärt. An Sonderausgaben wurden S 12.000,00 für freiwillige Personenversicherungen, S 9.600,00 für Wohnraumschaffung/-sanierung und S 1.000,00 für Kirchenbeiträge geltend gemacht.

**2)** Der Einkommensteuerbescheid vom 1. Februar 1999 erging für 1997 erklärungsgemäß, jedoch **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO. Die Einkommensteuer wurde mit S 62.718,94 errechnet und darauf die Lohnsteuer in Höhe von S 93.183,60 angerechnet. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift von S 30.465,00.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Abgabepflicht nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei. Deshalb sei die Veranlagung vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erfolgt.

**3)** Der Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2007 erging für 1997 **endgültig** gemäß § 200 Abs. 2 BAO. In diesem Bescheid wurden keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt, die Einkommensteuer wurde mit S 85.673,94 errechnet. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuergutschrift von S 7.510,00 (= € 545,77), was eine Abgabennachforderung von € 1.668,21 (= S 22.955,00) zur Folge hat.

Begründend wurde ausgeführt, dass die endgültige Veranlagung unter Bezugnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung bei Dipl.Ing. G. ergehe, wonach der tatsächlich betrieblich genutzte Anteil im gemeinsamen Wohnhaus abweichend von den Erklärungen nur 20% betrage. Dieser betrieblich genutzte Anteil im Wohnhaus finde daher in der Miteigentumsquote Deckung. Eine Vermietung unter nahen Angehörigen sei auch im Hinblick auf die Fremdunüblichkeit nicht anzuerkennen. Die Vermietung an den Lebensgefährten stelle keine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 dar.

**B) 1)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **1998** (OZ 7 f./1998) wurde von der Bw. am 8. Oktober 1999 erstellt und am selben Tag beim Finanzamt persönlich überreicht. Darin wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht und die Anzahl der Kinder, für die von der Bw. oder ihrem Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen wurde, mit zwei angegeben. Weiters wurde eine bezugsauszahlende Stelle bekanntgegeben. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit S 37.111,00 erklärt. Bei den Sonderausgaben wurden S 12.000,00 für freiwillige Personenversicherungen und S 1.000,00 für Kirchenbeiträge geltend gemacht.

**2)** Der Einkommensteuerbescheid vom 11. Jänner 2000 erging für 1998 erklärungsgemäß, jedoch **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO. Die Einkommensteuer wurde mit S 105.057,44 errechnet und darauf die Lohnsteuer in Höhe von S 127.817,00 angerechnet. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift von S 22.760,00.

**3)** Der Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2007 erging für 1998 **endgültig** gemäß § 200 Abs. 2 BAO. In diesem Bescheid wurden keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt, die Einkommensteuer wurde mit S 121.733,44 errechnet. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuergutschrift von S 6.084,00 (= € 442,14), was eine Abgabennachforderung von € 1.211,89 (= S 16.676,00) zur Folge hat.

Begründend wurde auf die Begründung des endgültigen Einkommensteuerbescheides für 1997 hingewiesen.

**C) 1)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **1999** (OZ 1 f./1999) wurde am 2. Mai 2000 erstellt und am 3. Mai 2000 beim Finanzamt persönlich überreicht. Darin wurde der

Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht und die Anzahl der Kinder, für die von der Bw. oder ihrem Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen wurde, mit zwei angegeben. Weiters wurde eine bezugsauszahlende Stelle bekanntgegeben. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit S 98.470,00 erklärt. Bei den Sonderausgaben wurden S 12.000,00 für freiwillige Personenversicherungen und S 1.000,00 für Kirchenbeiträge geltend gemacht.

**2)** Am 15. Oktober 2000 wurde eine **berichtigte** Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 (OZ 4 f./1999) erstellt und am 9. November 2000 persönlich beim Finanzamt überreicht.

In dieser berichtigten Steuererklärung wurden – bei sonst gleich bleibenden Angaben – die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S 48.470,00 erklärt.

**3)** Der Einkommensteuerbescheid vom 10. November 2000 erging für 1999 erklärungsgemäß, jedoch **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO. Die Einkommensteuer wurde mit S 71.473,28 errechnet und darauf die Lohnsteuer in Höhe von S 99.703,50 angerechnet. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift von S 28.230,00.

**4)** Der Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2007 erging für 1999 **endgültig** gemäß § 200 Abs. 2 BAO. In diesem Bescheid wurden keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt, die Einkommensteuer wurde mit S 93.272,28 errechnet. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuergutschrift von S 6.431,00 (= € 467,36), was eine Abgabennachforderung von € 1.584,19 (= S 21.799,00) zur Folge hat.

Begründend wurde auf die Bescheidbegründung zu den Vorjahresbescheiden hingewiesen.

**D) 1)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2000** (OZ 10 f./2000) wurde am 4. Jänner 2002 erstellt und am 10. Jänner 2002 beim Finanzamt persönlich überreicht. Darin wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht und die Anzahl der Kinder, für die von der Bw. oder ihrem Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen wurde, mit zwei angegeben. Weiters wurde eine bezugsauszahlende Stelle bekanntgegeben. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit S 46.067,00 erklärt. Bei den Sonderausgaben wurden S 12.000,00 für freiwillige Personenversicherungen und S 1.000,00 für Kirchenbeiträge geltend gemacht.

**2)** Der Einkommensteuerbescheid vom 24. Jänner 2002 erging für 2000 erklärungsgemäß, jedoch **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO. Die Einkommensteuer wurde mit S 72.927,78 errechnet und darauf die Lohnsteuer in Höhe von S 99.051,20 angerechnet. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift von € 1.898,43 (= S 26.123,00).

**3)** Der Einkommensteuerbescheid vom 10. Jänner 2007 erging für 2000 **endgültig** gemäß § 200 Abs. 2 BAO. In diesem Bescheid wurden keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt, die Einkommensteuer wurde mit S 92.719,78 errechnet. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuergutschrift von S 6.331,00 (= € 460,09), was eine Abgabennachforderung von € 1.438,34 (= S 19.792,00) zur Folge hat.

Begründend wurde auf die Bescheidbegründung zu den Vorjahresbescheiden hingewiesen.

**E) 1)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2001** (OZ 2 f./2001) wurde am 18. März 2003 erstellt und am 28. März 2003 beim Finanzamt persönlich überreicht. Darin wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht und die Anzahl der Kinder, für die von der Bw. oder ihrem Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen wurde, mit zwei angegeben. Weiters wurde eine bezugsauszahlende Stelle bekanntgegeben. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit S 30.553,00 erklärt. Bei den Sonderausgaben wurden S 12.000,00 für freiwillige Personenversicherungen und S 1.000,00 für Kirchenbeiträge geltend gemacht.

**2)** Der Einkommensteuerbescheid vom 31. März 2003 erging für 2001 erklärungsgemäß, jedoch **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO. Die Einkommensteuer wurde mit S 86.570,00 errechnet und darauf die Lohnsteuer in Höhe von S 106.903,36 angerechnet. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift von € 1.477,66 (= S 20.333,00).

**3)** Der Einkommensteuerbescheid vom 10. Jänner 2007 erging für 2001 **endgültig** gemäß § 200 Abs. 2 BAO. In diesem Bescheid wurden keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt, die Einkommensteuer wurde mit S 100.493,00 errechnet. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuergutschrift von S 6.410,00 (= € 465,83), was eine Abgabennachforderung von € 1.011,83 (= S 13.923,00) zur Folge hat.

Begründend wurde auf die Bescheidbegründung zu den Vorjahresbescheiden hingewiesen.

**F) 1)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** (OZ 2 f./2001) wurde am 10. März 2004 erstellt und am 12. März 2003 beim Finanzamt persönlich überreicht. Darin wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht und die Anzahl der Kinder, für die von der Bw. oder ihrem Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen wurde, mit zwei angegeben. Es wurde keine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Die **positiven** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit € 1.047,93 (= S 14.420,00) erklärt. Bei den Sonderausgaben wurden € 872,07 (= S 12.000,00) für freiwillige Personenversicherungen und € 75,00 (= S 1.032,00) für Kirchenbeiträge geltend gemacht.

**2)** Der Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2004 erging für 2002 erklärungsgemäß, jedoch **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO. Deshalb wurde auch vom Veranlagungsfreibetrag von € 730,00 ein Betrag von € 412,07 bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte angerechnet. Die Einkommensteuer wurde mit € 8.314,21 errechnet und darauf die Lohnsteuer in Höhe von € 8.494,86 angerechnet. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift von € 180,65.

**3)** Der Einkommensteuerbescheid vom 10. Jänner 2007 erging für 2002 **endgültig** gemäß § 200 Abs. 2 BAO. In diesem Bescheid wurden die erklärten (positiven) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht veranlagt, die Einkommensteuer wurde mit € 8.388,90 errechnet. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuergutschrift von € 105,96, was eine Abgabennachforderung von € 74,69 zur Folge hat.

Begründend wurde auf die Bescheidbegründung zu den Vorjahresbescheiden hingewiesen. Außerdem wurde ausgeführt, dass der Bw. in Anbetracht der Höhe der Einkünfte ihres Partners der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe.

**G) 1)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** (OZ 1 ff./2001) wurde am 14. Dezember 2004 erstellt und am 15. Dezember 2004 beim Finanzamt persönlich überreicht. Darin wurde der Alleinverdienerabsetzbetrag beansprucht und die Anzahl der Kinder, für die von der Bw. oder ihrem Partner für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen wurde, mit zwei angegeben. Es wurde eine bezugsauszahlende Stelle angegeben. Die **positiven** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit € 149,71 erklärt. Bei den Sonderausgaben wurden € 872,04 für freiwillige Personenversicherungen und € 75,00 für Kirchenbeiträge geltend gemacht.

**2)** Der Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2004 erging für 2003 erklärungsgemäß, jedoch **vorläufig** gemäß § 200 Abs.1 BAO. Deshalb wurde auch vom Veranlagungsfreibetrag von € 730,00 ein Betrag von € 149,71 bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte angerechnet. Die Einkommensteuer wurde mit € 8.556,12 errechnet und darauf die Lohnsteuer in Höhe von € 9.022,68 angerechnet. Daraus ergab sich eine Abgabengutschrift von € 466,56.

**3)** Der Einkommensteuerbescheid vom 10. Jänner 2007 erging für 2003 **endgültig** gemäß § 200 Abs. 2 BAO. In diesem Bescheid wurden die erklärten (positiven) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht veranlagt, die Einkommensteuer wurde mit € 8.920,12 errechnet. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine festgesetzte Einkommensteuergutschrift von € 102,56, was eine Abgabennachforderung von € 364,00 zur Folge hat.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw. in Anbetracht der Höhe der Einkünfte ihres Partners der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht zustehe.

**4)** Am 15. Jänner 2007 wurde für das Jahr 2003 ein gemäß **§ 293 BAO** berichtigter Einkommensteuerbescheid erstellt. Darin werden zusätzlich zu den Positionen des endgültigen Einkommensteuerbescheides für 2003 außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 3.814,50 berücksichtigt und durch den anzurechnenden Selbstbehalt von € 3.654,18 gemindert. Unter Beachtung dieser außergewöhnlichen Belastung errechnet sich eine Einkommensteuer von € 8.847,17 und – nach Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer – eine festgesetzte Einkommensteuer von € 175,51. Nach Abzug der bisher festgesetzten Einkommensteuer laut dem endgültigen Einkommensteuerbescheid wurde eine Abgabengutschrift von € 72,95 ermittelt.

**H) 1)** Mit Schreiben vom 26. Jänner 2007 (OZ 26 f./2003) wurde seitens der Bw. ein Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist betreffend die Einkommensteuerbescheide vom 9. und 10. Jänner 2007 für die Jahre 1997 bis 2003 bis 28. Februar 2007 eingebracht.

**2)** Mit Schreiben vom 28. Februar 2007 (OZ 13 ff./2003), zur Post gegeben am selben Tag, wurde gegen die unter Abschnitt H), Punkt 1), angeführten Einkommensteuerbescheide **Berufung** erhoben und diese wie folgt begründet:

In den Bescheidbegründungen werde festgehalten, dass der "*tatsächlich betrieblich genutzte Anteil im gemeinsamen Wohnhaus abweichend von den Erklärungen nur 20% beträgt*" bzw. "*eine Vermietung unter nahen Angehörigen – auch im Hinblick auf die Fremdüberlichkeit – nicht anzuerkennen ist*".

Hierzu müsse festgestellt werden, dass aufgrund der für die Jahre 2001 bis 2003 bei Herrn Dipl.Ing. (W.) G abgehaltenen Betriebsprüfung keine Rückschlüsse auf die betriebliche Nutzung der Vorjahre zulässig sei. Zum Ausmaß der betrieblichen Nutzung durch Herrn Dipl.Ing. G für die Veranlagungsjahre 2001 bis 2003 in der Höhe von 20% dürfe festgehalten werden, dass dem im Zuge der Betriebsprüfungshandlungen nur aus verwaltungsökonomischen Gründen zugestimmt worden sei, um die Betriebsprüfung möglichst rasch zum Abschluss bringen zu können. Zum Ausmaß der betrieblichen Nutzung dürfe auf eine Niederschrift über die Erhebung/Nachschaub anlässlich einer Neuaufnahme (siehe Beilage Verf 28) des Finanzamtes z vom 6. August 1997 verwiesen werden, worin der Erhebungsbeamte den betrieblichen Nutzungsanteil in der Höhe von 37,7% festgehalten habe. Hierbei seien dem Erhebungsorgan eine Nutzflächenaufstellung und ein Bauplan übergeben worden. Jetzt im Nachhinein zu konstruieren, dass der betriebliche Anteil nur 20% ausmache, gehe völlig an der Sache vorbei. Betreffend die Bescheidbegründung einer Vermietung unter nahen Angehörigen, dürfe auf die Rz 574 der EStR verwiesen werden,

wonach bei vorliegendem Mietvertrag die Miete, die auf den Miteigentumsanteil der anderen Eigentümer (auch Ehegatten) entfalle, bei diesen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern seien.

Darüber hinaus werde die Finanzverwaltung darlegen müssen, worin die Fremdunüblichkeit trotz Vorliegen eines Mietvertrages gegeben sein solle.

Außerdem werde hinsichtlich der Verjährungsfristen zu prüfen sein, zu welchem Zeitpunkt die Ungewissheit der Steuerpflicht weggefallen sei und die vorläufigen Bescheide durch endgültige zu ersetzen gewesen wären.

Diesem Schreiben ist beigelegt die Kopie eines Verf 28-Formulars, ausgefüllt am 6. August 1997 anlässlich der Neuaufnahme des Steueraktes der Hausgemeinschaft B. und Dipl.Ing. G.. Als (sonstige) allgemeine Informationen sind in diesem Formular ausgefüllt: *"Eingemietet ist das Büro Arch. Dipl.Ing. G W.. Die Liegenschaft gehört Hr. Dipl.Ing. G und Fr. B. zur Hälfte. Der Baugrund wurde gekauft und das Wohnhaus (bzw. Bürogebäude) wurde in den Jahren 1995 und 1996 errichtet. Fr. Böck und Hr. Dipl.Ing. G wohnen beide an der Adresse. Der Privatanteil lt. Aufstellung 62,3% des Gebäudes."*

**I)** Am 15. November 2007 wurden für die Jahre 1997 bis 2003 **Berufungsvorentscheidungen** gemäß § 276 BAO, die die Berufung laut Abschnitt H), Punkt 2), als unbegründet abwiesen, erstellt.

In der zusätzlichen Begründung (OZ 17 f./2003) zu den vorhin angeführten Berufungsvorentscheidungen wurde Folgendes ausgeführt:

Es sei zwar grundsätzlich richtig, dass in den Rz 574 ff. der EStR die Ansicht vertreten werde, dass die Miete, die auf den Miteigentumsanteil des anderen Eigentümers entfalle, bei diesem als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern seien, allerdings finde im gegenständlichen Fall der beruflich genutzte Teil (des Gebäudes) eindeutig im Miteigentumsanteil von Dipl.Ing. G Deckung und der Gebrauch des zivilrechtlichen Eigentums stehe nach § 833 Satz ABGB unter Miteigentümern schon von vornherein gemeinsam zu.

Die (ESt-)Richtlinien stellten einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz dar; angesichts des EuGH-Urturteiles vom 21. April 2005, wonach im Fall der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes durch eine Ehegattengemeinschaft dieser keine Unternehmereigenschaft zukomme, sondern der unternehmerisch tätige Miteigentümer als unmittelbarer Leistungsempfänger anzusehen sei, sei die Zwischenschaltung einer "quasi-unternehmerischen Miteigentümerschaft" nicht mehr erforderlich, ebenso entbehrlich sei daher eine Vermietung unter nahen Angehörigen, vor allem, wenn eine solche – wie gegenständlich – lediglich Überschüsse der Werbungskosten bewirke.

Dieser Rechtsansicht wurde auch anlässlich der Betriebsprüfung entsprochen, die Vorsteuern und Betriebsausgaben seien dem Unternehmen des Partners direkt zugeordnet worden. Die Feststellungen der Betriebsprüfung entfalteten zwar keine unmittelbare Bindungswirkung auf den gegenständlichen Fall, ließen jedoch Rückschlüsse auf offene Verfahren zu, zumal die Vermietung eines Anteiles am Gebäude erhebliche Überschüsse der Werbungskosten erzeugt habe, allein schon durch die Fremdfinanzierungskosten und die AfA, sowie der geltend gemachten, nicht belegten Kosten für "Fremdbearbeitung" und Rechtsberatung.

Obgleich lediglich das Büro im Ausmaß von 13,40 m<sup>2</sup> zu 100% beruflich genutzt werde, seien in den Mietvertrag 107,35 m<sup>2</sup> aufgenommen worden, wobei anteilmäßig Lager, Archiv, Vorräum, WC, Küche, Abstellraum, Wohnraum mit Essplatz und Garage einbezogen worden seien. Im Fremdvergleich seien derartige (Neben-)Räume kaum anteilmäßig vermietbar, abgesehen davon, dass der Gebrauch ohnedies durch das zivilrechtliche Eigentum – auch ohne Mietvertrag – möglich sei. Der betrieblich/beruflich genutzte Anteil am Gebäude sei im Zuge der Betriebsprüfung auf 20% berichtet worden. Wie bereits erwähnt, finde dieser Anteil in der Miteigentumsquote Deckung.

Die Vorläufigkeit der Bescheide habe ihre Ursache in den erklärten Überschüssen der Werbungskosten und der Ungewissheit, ob nach einem Beobachtungszeitraum eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG vorliegen werde. Die Abgaben seien solange vorläufig festzusetzen, bis die Ungewissheit beseitigt sei. Als beseitigt gelte die Ungewissheit, wenn aufgrund der im Regelfall mehrjährigen Beobachtung das Vorliegen oder das Nichtvorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit mit einer gewissen Sicherheit beurteilt werden könne. In der Literatur werde dazu die Ansicht vertreten, dass vorläufige Bescheide vor allem dann erlassen werden dürften, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant seien. Entscheidungsrelevant seien zunächst einmal die Feststellungen der Betriebsprüfung im Jahr 2006 gewesen, wonach die anteilmäßigen Ausgaben und Vorsteuern künftig als Betriebsausgaben des Unternehmens direkt zu berücksichtigen seien, ohne Zwischenschaltung einer Vermietung unter Miteigentümern.

Im endgültigen Verfahren seien daher jene und auch weitere Sachverhalte, wie die der Nutzung des Objektes zugrunde liegenden Rechtsverhältnisse (Gebrauchsregelung) zu beurteilen. Selbst wenn eine mangelhafte Begründung der Vorläufigkeit der Bescheide vorliegen würde, oder die Erlassung eines vorläufigen Bescheides nicht rechtmäßig wäre, könne nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 28. März 2001, 98/13/0032) ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides insoweit zu Unrecht erfolgt sein sollte, weil z. B. die Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bereits im Vorfeld der Liebhabereibeurteilung hätten überprüft werden sollen. Es wäre der Bw. offen gestanden, die

seinerzeitigen Bescheide im Ausspruch der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten und auf diesem Weg das Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen (VwGH vom 29. November 2006, 2004/13/0075). Da somit ein Bestandsverhältnis zwischen der (Ehe)gattengemeinschaft nicht anzuerkennen sei, werde auf das Vorliegen eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten (1997 bis 2003: € 15.898,00) nicht mehr näher eingegangen.

**J) 1)** Mit Schreiben vom 11. Dezember 2007 (OZ 23 f./2003) wurde seitens der Bw. um Verlängerung der Rechtsmittelfrist betreffend die Berufungsvorentscheidungen vom 15. November 2007 für die Jahre 1997 bis 2003 bis 15. Jänner 2008 ersucht.

**2)** Am 14. Jänner 2008 wurde beim Finanzamt der **Vorlageantrag** betreffen die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2003 überreicht. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Das im Bescheid angeführte EuGH-Urteil vom 21. April 2005 beziehe sich auf eine Ehegattengemeinschaft; bei der Bw. bestand aber eine solche damals wie heute nicht. Überdies entspreche es nach Meinung der Bw. nicht üblichen rechtsstaatlichen Normen, Verordnungen oder Erkenntnisse zu Ungunsten des Bürgers rückwirkend anzuwenden.

Bei der Betriebsprüfung der Hausgemeinschaft B. & Dipl.Ing. G. sei darauf auch in keiner Weise hingewiesen worden, ebensowenig auf das allfällig mögliche Vorliegen von "Liebhaberei". Es sei auch nicht einzusehen, dass der Beobachtungszeitraum für die Bw. bis 2007 ausgedehnt worden sei, nachdem bei der Betriebsprüfung im Juni 2005 die Hausgemeinschaft im Einvernehmen mit dem Finanzamt aufgelöst worden sei. Daher sei auch die Verrechnung von Aussetzungszinsen unverständlich.

Formal unrichtig sei im Bescheid des Finanzamtes jedenfalls, dass die Betriebsprüfung im Jahr 2006 durchgeführt worden sei. Diese sei im Jahr 2005 erfolgt. Ebenso fragwürdig sei die Bezugnahme des Bescheides auf ein Erkenntnis des VwGH vom 28. März 2001, 98/13/0032, da auch dieses rückwirkend angewandt worden sei.

Die o.a. Betriebsprüfung habe ausschließlich die Jahre 2001 bis 2003 umfasst. Es sei daher nach Ansicht der Bw. völlig unangemessen, für die Bw. aufgrund dieser Betriebsprüfung den gesamten Zeitraum vor dem Jahr 2001 heranzuziehen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist die Nichtanerkennung von erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 2003.

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Die Bw. und ihr Lebensgefährte, Dipl.Ing. G., sind Hälfteneigentümer der streitgegenständlichen Liegenschaft, auf der in den Jahren 1995 und 1996 ein Wohnhaus (Einfamilienhaus) errichtet wurde. Die Liegenschaft dient überwiegend den gemeinsamen Wohnzwecken, wird aber vom Lebensgefährten der Bw. auch beruflich im Rahmen seiner Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Architekt genutzt.

Am 2. Jänner 1996 wurde zwischen den Hauseigentümern (Hausgemeinschaft B. und Dipl.Ing. G.) als Vermieter und dem Miteigentümer Architekt Dipl.Ing. G. als Mieter ein Mietvertrag betreffend die in der beiliegenden Nutzflächenaufstellung näher bezeichneten Büroräumlichkeiten einschließlich Nebenräumen und zugehörigen Kellerräumen sowie die Garage und der vor dieser gelegene Abstellplatz im Objekt T, Str. abgeschlossen (siehe OZ 22 f./Dauerbelege zu F-Akt St. Nr. 000). Mietgegenstand waren die in der Nutzflächenaufstellung angeführten Anteile im Ausmaß von 107,35 m<sup>2</sup>, das sind 37,7% der Gesamtnutzfläche. In der Nutzflächenaufstellung (OZ 21/F-Akt) wurden folgende Räumlichkeiten oder Anteile davon als vom Mieter betrieblich genutzt eingestuft:

Untergeschoß	Lager, Archiv, Modellbau	25,53 m <sup>2</sup> ges.	davon 80%	20,42 m <sup>2</sup>
	Erschließung	26,70 m <sup>2</sup> ges.	davon 50%	13,35 m <sup>2</sup>
Summe Untergeschoß				38,57 m <sup>2</sup>
Erdgeschoß	Vorraum	11,40 m <sup>2</sup> ges.	davon 50%	5,7 m <sup>2</sup>
	WC	1,97 m <sup>2</sup> ges.	davon 50%	0,99 m <sup>2</sup>
	Büro	13,40 m <sup>2</sup> ges.	davon 100%	13,4 m <sup>2</sup>
	Küche	8,10 m <sup>2</sup> ges.	davon 50%	4,05 m <sup>2</sup>
	Speis	1,50 m <sup>2</sup> ges.	davon 50%	0,75 m <sup>2</sup>
	Wohnraum mit Essplatz/Besprechungstisch	44,10 m <sup>2</sup> ges.	davon 50%	22,05 m <sup>2</sup>
	Garage	27,30 m <sup>2</sup> ges.	davon 80%	21,84 m <sup>2</sup>
Summe Erdgeschoß				68,78 m <sup>2</sup>
Büroanteil			37,70%	107,35 m <sup>2</sup>

Das Mietverhältnis begann mit 1. Jänner 1996 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Mietzins war am ersten eines jeden Monats fällig und betrug öS 92,00 je m<sup>2</sup>, d.s. öS 9.844,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Der Mietzins wurde auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten monatlichen Index der Verbaucherpreise 1986, Indexzahl 12/95, wertbezogen. Der Strom-, Gas- und Wasserverbrauch, die Gebühren für die Müllabfuhr, die Kanalgebühr, etc. wurden vom Mieter anteilig, d.h. zu 37,7%, getragen.

Laut Punkt 5 des Mietvertrages erfolgt die Benützung der gegenständlichen Räumlichkeiten durch maximal zwei Personen, ausgenommen bei Kundenverkehr. Kraftfahrzeuge durften in der Garage und auf dem Kundenstellplatz abgestellt werden.

Der gegenständliche Mietvertrag wurde am 23. Juni 1997 beim Finanzamt z angezeigt.

b) Zur Steuernummer 000 des Finanzamtes z wurden von der oben angeführten Hausgemeinschaft Umsatzsteuererklärungen sowie Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) abgegeben, das Finanzamt hat diese allerdings nur umsatzsteuerlich erfasst, ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO wurde nicht durchgeführt.

Für die Jahre 1997 bis 2003 hat die Bw. – unter Verweis auf die St. Nr. 000 – als Miteigentümerin (50%) der in den Jahren 1995 und 1996 erbauten Liegenschaft T, Str. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt:

	Beträge in €	Beträge in S
1997	---	- 64.783,00
1998	---	- 37.111,00
1999	---	- 48.470,00
2000	---	- 46.067,00
2001	---	- 30.553,00
2002	+ 1.047,93	+ 14.420,00
2003	+ 149,71	+ 2.060,00
<b>Summe</b>	<b>- 15.297,92</b>	<b>- 210.504,00</b>

c) Zu dem Architekturbüro des Lebensgefährten der Bw., der auch Miteigentümer (50%) der unter b) angeführten Liegenschaft ist, wurde am 27. Juni 2005 ein BP-Bericht für die Jahre 2001 bis 2003 (OZ 1 ff./Dauerbelege) erstellt (St. Nr. 001). Unter Tz 4 "Hausnutzungsanteil" wurde festgestellt, dass der von diesem betrieblich genutzte Anteil am Wohnhaus nur 20% beträgt (statt bisher laut Erklärung 37,7%). Vom Betriebsprüfer wurden in diesem Zusammenhang 100% des 13,4 m<sup>2</sup> großen Büros, weiters 20 m<sup>2</sup> des Lagers, 5 m<sup>2</sup> des Erschließungsanteiles und 2 m<sup>2</sup> des Heizraumes sowie 16,4 m<sup>2</sup> der Garage als betrieblich genutzt anerkannt, d.s. insgesamt 56,8 m<sup>2</sup> = 20% der Gesamtnutzfläche von 284,5 m<sup>2</sup>. Die Berechnung erfolgte laut vorgelegtem Bauplan und vorhergehender Besichtigung der Räumlichkeiten. Die Aufstellung der Räumlichkeiten und deren quadratmäßiger und prozentueller Anteil sind unter OZ 25 von ABPNr. 0 ersichtlich. Demnach werden 100% des 13,4 m<sup>2</sup> großen Büros als betrieblich genutzt anerkannt, des Weiteren 20 m<sup>2</sup> des 20,42 m<sup>2</sup> großen Lagers, 5 m<sup>2</sup> des Erschließungsanteiles und 2 m<sup>2</sup> des Heizraumes. Überdies werden 16,4 m<sup>2</sup> der 21,84 m<sup>2</sup> großen Garage als betrieblich genutzt vom Finanzamt anerkannt, d.s. 56,80 m<sup>2</sup> = 20% betrieblich genutzter Anteil von 284,5 m<sup>2</sup> Gesamtnutzfläche.

## II) einkommensteuerliche Würdigung:

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer. Einkünfte sind dem zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist.

Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Untervermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen (vgl. Doralt, EStG8, Kommentar, Tz 142 zu § 2).

Bei einer Hausgemeinschaft weisen mehrere Personen Miteigentum an einer Liegenschaft auf und werden in der Regel ihre Einkünfte im Rahmen einer einheitlich und gesonderten Feststellung nach § 188 Abs. 1 lit. d BAO ermittelt.

Bei einer betrieblichen Nutzung von im Miteigentum stehenden Liegenschaften durch einen Miteigentümer wird lt Verwaltungspraxis bzw. lt. der von der Bw. ins Treffen geführten Rz 574 der EStR Folgendes vorgesehen:

„„Ein Miteigentümer nutzt einen Gebäudeteil auf Grund eines mit der Hausgemeinschaft abgeschlossenen Mietvertrages. Im Ausmaß der auf den gemieteten Gebäudeteil angewandten Miteigentumsquote liegt Betriebsvermögen vor (VwGH 1.2.1980, 0643/79; VwGH 29.6.1982, 1347/78, 82/14/0171). Dieser Mietvertrag wird (nur) hinsichtlich der rechnerisch auf die anderen Miteigentümer entfallenden Miteigentumsquote steuerlich anerkannt. Die in Höhe des eigenen Miteigentumsanteils gezahlte Miete stellt daher keine Betriebsausgabe, sondern eine Entnahme dar. Die Miete, die auf den Miteigentumsanteil der anderen Eigentümer entfällt, ist Betriebsausgabe und bei diesen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern.““...

Ein Feststellungsverfahren wurde im gegenständlichen Fall nicht durchgeführt, sondern wurden die auf die Bw. anteilmäßig entfallenden Einkünfte im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung erfasst.

Soweit sich die Bw. in ihrer Berufung auf die vorzitierte RZ 574 der EStR bezieht, ist darauf zu verweisen, dass die Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28.1.2003, 2002/14/0139).

Wird – wie im gegenständlichen Fall - ein Mietvertrag ausschließlich zwischen der Miteigentümergemeinschaft und einem Miteigentümer abgeschlossen und sind keine fremdvermieteten Gebäudeteile vorhanden, liegt eine bloße Gebrauchsüberlassung vor. Erfolgt nämlich die Gebäudenutzung durch einen/den Miteigentümer, so ist im Zweifel der Wille der Miteigentümer auf eine Gebrauchsregelung und nicht auf ein Bestandverhältnis ausgerichtet. Der Einkunftstatbestand des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG wird dadurch nicht verwirklicht. Auch laut Ritz, BAO<sup>3</sup>, Kommentar, Tz 16 zu § 188 , regeln Benützungsregelungen unter Miteigentümern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht

(daher keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Hinweis auf VwGH vom 29.9.1998, 98/13/0084).

Für das Vorliegen einer bloßen Gebrauchsüberlassung spricht aber auch der vorliegende „Mietvertrag“ vom 2. Jänner 1996, zumal dieser einem Fremdvergleich nicht standhält.

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein.

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen (vgl. Renner in Doralt, EStG<sup>8</sup>, Kommentar, Tz 160 zu § 2).

Zum gegenständlichen Mietvertrag ist in Bezug auf einen Fremdvergleich insbesondere festzuhalten, dass dieser - neben der 100%igen Nutzung des Büorraumes - u.a. auch eine 50%ige Benützung von Vorraum, WC, Speis, Küche und Wohnzimmer durch den Mieter beinhaltet. Es ist jedenfalls nicht davon auszugehen, dass einem Familienfremden eine Mitbenützung typischer Privaträume - wie insbesondere Speis, Küche und Wohnzimmer – noch dazu ohne konkrete Vereinbarungen in Bezug auf den zeitlichen Umfang einer betrieblichen Nutzung bzw. ohne jegliche zeitliche Beschränkung, vertraglich zugesichert würde. Weiters ist in diesem Zusammenhang auf § 833 erster Satz ABGB verweisen, wonach der Besitz und die Verwaltung einer gemeinschaftlichen Sache allen Teilhabern insgesamt zukommt. Auch unter diesem Aspekt ist die Bezahlung einer Miete für eine Sache, die dem Lebensgefährten ohnedies gemeinschaftlich zukommt, fremdüblich nicht begründbar. Eine derartige Vereinbarung hält einem Fremdvergleich nicht stand und liegt sohin im gegenständlichen Fall kein fremdüblicher Mietvertrag vor.

Aufgrund vorstehender Ausführungen erübrigt sich daher sowohl eine nähere Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Liebhábereitfähigkeit vorliegt als auch ein Eingehen auf die Berufungsausführungen, in welchem Umfang die betriebliche Nutzung durch den Lebensgefährten der Bw – ob nun zu 20% oder zu 37,7% - erfolgt ist.

Aber selbst wenn der Mietvertrag als fremdüblich steuerlich anzuerkennen wäre, ist damit für die Bw. nichts gewonnen, weil diesfalls im Rahmen einer Liebhábereiprüfung von einem abgeschlossenen Zeitraum, in welchem ein Gesamtwerbungskostenüberschuss erzielt wurde, auszugehen wäre, zumal die Bw. selbst im Vorlageantrag ausführt, dass die Hausgemeinschaft im Einvernehmen mit dem Finanzamt aufgelöst wurde.

In der Berufung wendet die Bw. weiters ein, hinsichtlich der Verjährungsfristen werde zu prüfen sein, zu welchem Zeitpunkt die Ungewissheit der Steuerpflicht weggefallen ist und die vorläufigen Bescheide durch endgültige zu ersetzen gewesen wären. Zu diesem nicht näher konkretisierten Einwand ist Folgendes festzuhalten:

Die zunächst gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen erklärungsgemäßen Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 2003, die durch die angefochtenen endgültigen Einkommensteuerbescheide vom 9. und 10. Jänner 2007 ersetzt worden sind, haben lediglich hinsichtlich des Jahres 1997 die Begründung enthalten: „*Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung vorläufig.*“ Hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2003 enthalten die vorläufigen Bescheide keine Begründung.

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. Nach Abs. 2 leg. cit. ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

An das Fehlen der Begründung in einem Bescheid hat der Gesetzgeber von sich aus keine Konsequenzen geknüpft. Im Fall des Fehlens einer Begründung in einem Bescheid hat der Bescheidadressat gemäß § 245 Abs. 2 BAO tätig zu werden, wonach der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) gehemmt wird. Die Begründung eines Bescheides hat nämlich nur informative, für sich nicht normative Bedeutung. Sie ist im Zweifel, wenn der Spruch des Bescheides nicht klar genug ist und der Auslegung bedarf, zur Interpretation des Spruches heranzuziehen, eine darüber hinausgehende Verbindlichkeit kommt der Begründung jedoch nicht zu (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Seite 964, 2. Absatz). Obwohl nun eine entgegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellt, steht dies der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, Kommentar, Tz 27 zu § 93; VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

Die vom Finanzamt erlassenen und von der Bw. unbekämpften vorläufigen Bescheide sind daher, auch wenn der Grund der Vorläufigkeit den Bescheiden betreffend die Jahre 1998 bis 2003 nicht zu entnehmen ist, in Rechtskraft erwachsen und das Finanzamt war daher grundsätzlich berechtigt diese vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide zu ersetzen.

Die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer beträgt fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Verjährungsfrist beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO normiert den Beginn der Verjährung für den Fall, dass eine nach § 200 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzt wird, mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Entscheidend für den Beginn der Verjährung im Sinne des § 208 Abs. 1 lit. d BAO ist daher, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der vorläufigen Bescheide – objektiv gesehen – tatsächlich eine Ungewissheit vorgelegen hat und wenn ja, wann diese Ungewissheit weggefallen ist.

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO ist zwar dann nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand hat (vgl. VwGH 18.10.1984, 83/15/0085), sodass sich in diesem Fall der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO richtet (*Ritz*, aaO, Tz 4 zu § 208). Dies trifft im gegenständlichen Verfahren aber nicht zu.

Auch die Bw. bestreitet nicht, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden gegeben waren. In Anbetracht der von der Bw. erklärten Werbungskostenüberschüsse ist das Finanzamt anlässlich der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1997 im Jahr 1999 zum Ergebnis gekommen, dass bei der gegenständlichen Vermietung nicht von vornherein von Liebhaberei ausgegangen werden könne und hat daher vorläufige Einkommensteuerbescheide zunächst für das Jahr 1997 und in weiterer Folge dann für die Jahre bis 1998 bis 2003 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<sup>3</sup>, Tz 5 zu § 200 und *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 367 ff. und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung).

Aufgrund der erklärten Werbungskostenüberschüsse konnte eine endgültige Qualifizierung der Vermietungstätigkeit der Bw. 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.

Auch der Bw. musste aufgrund der Bescheidbegründung betreffend das Jahr 1997 klar gewesen sein, dass die vorerst noch nicht zu klärende Liebhabereiproblematik einer endgültigen Bescheiderlassung auch für die Folgejahre entgegengestanden ist. Dies zeigt sich auch darin, dass die Bw weder einen Antrag auf Mitteilung der mangelnden Begründung gestellt hat noch die Vorläufigkeit als solches in Streit gezogen hat. Während aller angeführten Jahre blieb der Bw. das Recht, die im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide hinsichtlich ihres Ausspruches der Vorläufigkeit mit Berufung anzufechten (vgl. VwGH vom 29.11.2006, 2004/13/0075).

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).

Im Zuge der beim Lebensgefährten der Bw. im Jahr 2005 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden die auch für das gegenständliche Verfahren relevanten Feststellungen getroffen, dass

- der betrieblich genutzte Anteil im gemeinsam genutzten Wohnhaus 20% betrage und in Zukunft die anteiligen Kosten vom Lebensgefährten der Bw. aufwandswirksam geltend gemacht werden,
- kein fremdüblicher Mietvertrag vorliege und
- im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen und seinem steuerlichen Vertreter ab 1.1.2004 von der Auflösung der Hausgemeinschaft auszugehen sei.

Für das Finanzamt hat daher im Anschluss an die vorerwähnte Betriebsprüfung im Jahr 2005 Kenntnis darüber bestanden, dass die in den vorläufigen Bescheide angenommene Ungewissheit nicht mehr besteht, weshalb mit Ablauf des Jahres 2005 die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt und die mit 9. und 10. Jänner 2007 ergangenen endgültigen Bescheide in jedem Fall innerhalb der Verjährungsfrist ergangen sind.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. April 2009