

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Alexander Hajicek und die Richterin Mag. Helga Hochrieser und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Michael Franz und Mag. Franz Josef Groß in der Beschwerdesache Bf., Adr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 23.12.2010 und vom 23.10.2010, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2002 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21.6.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Hausgemeinschaft. Sie brachte am 9.3.2011 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 vom 23. Dezember 2010 und vom 27. Dezember 2010 Berufung mit folgender Begründung ein:

*"Wir sind Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ 00, B., Baufläche mit Grundstücksadresse, Adr.*

*Wir haben je ein Viertel des Eigentums durch Kaufvertrag vom 8. April 1994 um je ATS 2 Mio. und zu je ein Viertel durch einen Schenkungsvertrag von Frau M erworben.*

*Bereits vor Erwerb des Eigentums haben wir aufgrund eines aufrechten Mietvertrages die Wohnung Top 2 bewohnt und bewohnen sie auch derzeit noch zu denselben Bedingungen.*

*Weiters sind vermietet 50 m<sup>2</sup> an eine Putzerei und Top 1 (70 m<sup>2</sup>) als Wohnung. Auch die Wohnungen Top 5 und 6 (125 m<sup>2</sup>) waren bis Juni 2001 vermietet. Nach Auflösung des Mietverhältnisses wurde die X-RealgmbH, mit Schreiben vom 7. Juni 2001 mit der Wohnungsvermietung beauftragt. Außerdem wurde ein Anschlag an Fenstern und Haustor und am und im Putzereilokal angebracht, dass die Wohnungen Top 5 und Top 6 zu vermieten sind. Da die Vermietungsbemühungen gescheitert sind und Herr K ohnedies ein Büro benötigte,*

wurden die freien Flächen von K. als „home office“ im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit bei H von Juni 2003 bis 2009 genutzt.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer erfolgte seit 1995 ohne Durchführung irgendwelcher Ermittlungen stets erklärungsmäßig - allerdings gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Im Jahr 2010 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt. Mit Ausnahme der Vermietung der Putzerei wurde die Einkunftsquelleigenschaft der übrigen Wohneinheiten verneint und die Umsatzsteuer unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht für die Jahre 2000 bis 2009 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt und die Differenzbeträge nachgefordert.

Das Recht eine Abgabe festzusetzen, unterliegt der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt bei der Umsatzsteuer fünf Jahre ( § 207 Abs. 2 BAO ).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist ( § 209 Abs. 1 BAO ).

Die Verjährung beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist ( § 208 Abs. 1 lit. a BAO ) bzw. in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (lit. d leg cit).

Die Abgabebehörde kann 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 ( § 200 Abs. 1 BAO ). Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

In unserem Fall wurde seit Erwerb des Eigentums im Jahr 1994 die Umsatzsteuer immer erklärungsgemäß festgesetzt. Die Umsatzsteuerfestsetzung ist allerdings gem. § 200 Abs. 1 BAO immer vorläufig erfolgt. Es hat in all den Jahren vom Finanzamt überhaupt kein

Ermittlungsverfahren über Bestand und Umfang der Abgabepflicht stattgefunden. Die vorläufigen Bescheide haben auch keine Begründung darüber enthalten, weshalb die Umsatzsteuer vorläufig festgesetzt worden ist.

Die Abgabebehörde hat auch im Zuge der Betriebsprüfung keine zusätzlichen Erkenntnisse gewonnen, die sie nicht auch schon bei Durchführung eines ordentlichen-Ermittlungsverfahrens in den Streitjahren hätte gewinnen können. In all den Streitjahren hat es nämlich keine Änderung der Bewirtschaftungsart gegeben. Das Finanzamt hat letztendlich nichts anderes gemacht, als die in den Streitjahren verwirklichten Sachverhalte im Zuge der endgültigen Festsetzung einer anderen rechtlichen Würdigung zu unterziehen.

Bei dieser Sachlage beginnt aber die Verjährung bereits nach dem allgemeinen Tatbestand des § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, zu laufen. Wie der UFS in seiner Entscheidung vom 2. September 2009, RV/0165-F/08 im Ergebnis ausgeführt hat, ist nämlich in Fällen, in denen die Behörde keine Ermittlungen über das Vorliegen der Ungewissheit durchgeführt

hat, im Zweifel davon auszugehen, dass zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Ungewissheit bestanden hat. „..... denn anderenfalls könnte die Abgabebehörde ohne Ermittlungshandlungen „automatisch“ vorläufige Bescheide erlassen, um - falls doch eine Ungewissheit vorliegt - die Abgabe auch nach Ablauf der allgemeinen Verjährungsfrist endgültig festzusetzen“ (Mag. Kasper Dziurdz, Ecolex 2010, Seite 604).

Für die Verjährung ergeben sich daraus folgende Konsequenzen:

Bescheide	vorläufige Festsetzung	Ablauf der Verjährung	endgültige Festsetzung
Umsatzsteuer 2000	11.05.2011	31.12.2006	23.12.2010
Umsatzsteuer 2001	09.04.2002	31.12.2007	23.12.2010
Umsatzsteuer 2002	23.06.2003	31.12.2008	27.12.2010
Umsatzsteuer 2003	13.07.2004	31.12.2009	27.12.2010

Die Verjährungsvorschriften bewirken dennoch die Endgültigkeit der vorläufigen Bescheide der Jahre 2000 bis 2003.

Auch die Anwendung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO, wonach in Fällen des § 200 BAO die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde, zu laufen beginnt, führt zu einem anderen Ergebnis. Entscheidend ist nämlich der Zeitpunkt des tatsächlichen Wegfalls der Ungewissheit, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige oder die Abgabenbehörde davon Kenntnis erlangt hat. Relevant ist die objektive Beseitigung der Ungewissheit (VwGH vom 28.11.1974, 584/73).

Das Finanzamt folgert aus den Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung vom 22. Dezember 2010 und im Bericht vom 27. Dezember 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung, dass nur hinsichtlich der vermieteten Putzerei eine Einkunftsquelle vorliegt, während die übrigen Wohneinheiten keine Einkunftsquelle begründen. Bei den festgestellten Tatsachen handelt es sich um Sachverhalte, die am Ende des jeweiligen Veranlagungsjahres aber bereits verwirklicht waren. Sie waren somit nicht „ungewiss“. Zu diesem Ergebnis hätte das Finanzamt auch schon damals kommen können, hätte es dem Auftrag des § 200 Abs. 1 BAO entsprechend, ein Ermittlungsverfahren durchgeführt. Nimmt das Finanzamt aber irrigerweise Ungewissheit an, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass eine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO erst nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungsjahres beseitigt worden wäre (vergleiche VwGH vom 18.10.1984, 83/15/0085). Es ergeben sich somit auch in diesem Fall die oben dargestellten verjährungsrechtlichen Konsequenzen.“

Weiters wurde in der Berufung der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

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.*

*In Ihrer Berufung wenden Sie ein, dass das Finanzamt irrigerweise bei der Umsatzsteuer von einer Ungewissheit ausgegangen ist, welche objektiv nicht vorgelegen wäre, sodass die Verjährung 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. Hierzu ist festzuhalten, dass auf Grund der erklärten Werbungskostenüberschüsse seit Beginn der Vermietung die Einkünfte der Hausgemeinschaft Bf. seit 1995 vorläufig festgestellt und die Umsätze vorläufig festgesetzt wurden. Der Verdacht auf Liebhaberei wurde mit der Bescheidbegründung 1995 bekanntgegeben und eine Prognoserechnung abverlangt. Dieser Aufforderung sind Sie nicht nachgekommen. Mit Schreiben vom 21.12.1998 wurde seitens der Hausgemeinschaft Bf. 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. Damit lagen die objektiven Voraussetzungen für die vorläufige Abgabenfestsetzung bei der Hausgemeinschaft Bf. zweifelsfrei vor und waren die die Vorläufigkeit begründenden Tatsachen auf Grund des Ermittlungsverfahrens offenkundig auch dem Abgabepflichtigen bekannt.*

*Damit ist die Verjährungsbestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO für vorläufige Abgabenfestsetzungen anzuwenden.*

*Erst anlässlich der mit Bericht vom 27.12.2010 abgeschlossenen Betriebsprüfung bei der Hausgemeinschaft Bf. wurde die Ungewissheit, ob Liebhaberei im Zusammenhang mit der Vermietung des Objektes in Adr. vorliegt beseitigt, wobei festgestellt wurde, dass die Betätigung nur im Zusammenhang mit der Vermietung der Putzerei als unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG anerkannt werden konnte, da - wie sich bei der Betriebsprüfung herausgestellt hat - das Mietobjekt zum überwiegenden Teil privat genutzt wurde und die Vermietung einer Wohnung (Top 2) unter § 1 Abs. 2 LVO fällt.*

*Da die Ungewissheit somit erst im Zuge der im Jahr 2010 abgeschlossenen Betriebsprüfung beseitigt wurde, ist das Recht auf endgültiger Festsetzung nach der vorläufiger Festsetzung der Umsatzsteuer 2000 bis 2003 bis 31.12.2010 nicht verjährt."*

Dagegen brachte die Bf. in Folge einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

*"Mit dem gegenständlichen Antrag wird nur die Vorlage der Berufungen gegen die Umsatzsteuer Jahre 2000 und 2002 begehrt.*

*Um Wiederholungen zu vermeiden, verweisen wir auf unsere Ausführungen in der Berufung.*

*Zur Frage der Verjährung ist ergänzend anzumerken:*

*Das Recht, eine gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzte Abgabe festzusetzen, beginnt mit Ablauf des Jahres zu laufen, 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 in Tatsachenbereich, die zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung notwendig sind (VwGH vom 17. April 2008, 2007/15/0054 u.a.).*

*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 auch bei ordnungsgemäßem Ermittlungsverfahren bereits in den Streitjahren gewonnen werden können, spätestens jedoch mit der Beantwortung des Vorhaltes vom 6. Juni 2003.*

*Nicht berücksichtigt hat das Finanzamt in der Berufungsentscheidung die Vorschriften über die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO . Nach dieser Bestimmung verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Nach ständiger Rechtsprechung ist die absolute Verjährung auch bei vorläufig festgesetzten Abgaben zu beachten.*

*Der Anspruch auf Umsatzsteuer entsteht mit Ausführung des Umsatzes, der Anspruch auf Vorsteuer nach Erbringung der Leistung und ordnungsgemäßer Rechnung darüber.*

*Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 ist am 28. Dezember 2010 ergangen. Unter Berücksichtigung der zehnjährigen absoluten Verjährungsfrist sind daher die Ansprüche auf Umsatzsteuer und Vorsteuer, die vor dem 28. Dezember 2000 entstanden sind, verjährt. Da vom 28. bis 31. Dezember 2000 keine weiteren Steueransprüche entstanden sind, betrifft die absolute Verjährung im Ergebnis das ganze Jahr 2000."*

In der mündlichen Verhandlung vom 21. Juni 2016 wurde dazu ergänzend Folgendes ausgeführt:

*"Der steuerliche Vertreter verweist betreffend die Verjährung der Umsatzsteuerbescheide auf das schriftliche Vorbringen.*

*Die Vertreterin der Amtspartei verweist auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung.*

*Über Frage des Vorsitzenden, welche konkreten Tatsachen man seitens des Finanzamtes bereits anlässlich der Vorhaltsbeantwortung im Jahr 2003 hätte wissen können erklärt der steuerliche Vertreter, man habe die Tatsache, dass es sich um Liebhaberei handle bereits zu diesem Zeitpunkt erkennen können, also das, was im Betriebsprüfungsbericht festgestellt wurde, auch schon 2003 wissen können.*

*Herr K. erklärt, die Wohnungen 5+6, welche er als Home-Office genutzt habe, seien schon davor an eine Firma XXY vermietet gewesen, diese habe darin Büroräume betrieben. Diese seien allerdings nach ihrem Auszug leer gewesen. Er habe dann typische Büroeinrichtung in diesem Büro untergebracht, nämlich zwei Bürotische, einen Besprechungstisch, Kästen usw.*

*Zur Notwendigkeit dieser Büroräume führt er im Wesentlichen wie im Vorlageantrag aus und erklärt, er habe nur rund 2/5 der Zeit in Russland verbracht, er habe viel reisen müssen. Diese Reisen habe er von Österreich aus angetreten, da dies wesentlich einfacher gewesen sei aufgrund von Visa-Vorschriften. X-Österreich habe ihm keine entsprechenden Räume zur Verfügung gestellt, da sie sich nicht als für Russland zuständig angesehen habe. Er hätte zwar Besprechungsräume nutzen können, diese hätte er aber mehrere Wochen vorher buchen müssen, dies wäre praktisch undurchführbar gewesen. Es hätten ihn Geschäftspartner auch in Österreich besucht, er habe weltweit Kontakte pflegen müssen über Skype und Telefonkonferenzen. Der Firmensitz befindet sich in den USA, es gebe aber auch im östlichen Russland eine Niederlassung. Daher ergebe sich eine Zeitedifferenz von 23 Stunden. Man sei daher rund um die Uhr im Einsatz mit solchen Gesprächen, dies gehe nicht von einer Wohnung aus. Dies wäre auch der Familie gegenüber unzumutbar, es würde auch von der Außenwirkung der Firma X nicht gut aussehen. Die Firma X habe ihm zwei Dienstwagen zur Verfügung gestellt, einen für Österreich und einen für Russland. Das Geschäft der Firma sei gut gegangen, X sei auf das Vierfache in Russland gewachsen. Die Firma X habe daher keine Einwände dagegen gehabt, dass er die Geschäftsführung auf diese Art abgewickelt habe. Es gehe nicht, dass man so eine Position von einem Schreibtisch im Schlafzimmer aus wahrnehme. Er habe die Wohnungen Top 5+6 deshalb gemeinsam verwendet, weil man in die Wohnung Top 6 nur über eine schmale Wendeltreppe gelangen könne. Es sei daher rechtlich nicht zulässig, diese Wohnungen getrennt zu vermieten. Eine andere Treppe hätte man auch nicht einbauen können, weil das Haus unter Denkmalschutz steht.*  
*Herr K. zeigt auf seinem Notebook mehrere Fotografien des Gebäudes sowie ein Foto des eingerichteten Büroraumes, mit mehreren Schreibtischen eingerichtet, sowie ein Foto eines Besprechungsraumes.*

*Frau K. erklärt, es sei sehr schwierig, die Wohnungen Top 5+6 zu vermieten, weil das Haus unter Denkmalschutz steht und daher keine Adaptierungen möglich sind und die Raumgestaltung ein wenig einem Fuchsbau ähnelt. Die Wohnung Top 5+6 sei ab dem*

*Jahr 2001 nicht vermietet gewesen, sie habe in den Jahren 2001 bis 2003 alles mögliche versucht, um einen neuen Mieter zu finden, dies sei jedoch nicht gelungen.*

*Bei Dr. A. handelt es sich um den Hausverwalter. Die Besprechung mit diesem im Jahr 2009 und mit Frau K. habe deshalb dort stattgefunden, weil Frau K. zu diesem Zweck den Hausverwalter aufgesucht habe.*

*Herr K. erklärt, ab seiner Entsendung nach Russland im Jahr 2003 habe er die Wohnung Top 5+6 verwendet. Bis zum Erwerb der neuen Büromöbel habe er einen alten Schreibtisch dort hineingestellt gehabt.*

*Frau K. erklärt, bis zu dieser Besprechung bei der Hauverwaltung habe es keine Kontaktaufnahme durch das Finanzamt gegeben. Um die Steuererklärungen für die Vermietung habe sie sich gekümmert. Sie habe diese immer zum Finanzamt gebracht, von der Hausverwaltung habe sie die entsprechenden Beiblätter für die Einkommensteuer bzw für die Feststellungserklärung betreffen V+V bekommen. Um die Umsatzsteuer hat sich die Hausverwaltung direkt gekümmert.*

*Seitens der Vertreterin der Amtspartei gibt es keine Fragen, ebenso seitens des Senates.*

*Der Vorsitzende fasst den Standpunkt der Beschwerdeführerin wie folgt zusammen: Ende des Jahres 2003 ist Herr K. Geschäftsführer für Russland geworden. Zu diesem Zeitpunkt hat er begonnen, die Wohnungen Top 5+6 als Arbeitsraum zu nützen. Zu Beginn waren diese mit gebrauchten Büromöbeln eingerichtet, im Jahr 2004 hat er dann neue Büromöbel erworben. Mit diesen Möbeln wurde dann die Wohnung von ihm in der von ihm beschriebenen Art (eine Woche ca pro Monat in Österreich) während seiner gesamten Zeit in Russland bis 2009 genutzt. Nach Meinung der Beschwerdeführerin lagen daher alle wesentlichen Tatsachenelemente bereits zu diesem Zeitpunkt vor und daher beginnt zu diesem Zeitpunkt die Verjährungsfrist zu laufen.*

*Die Vertreterin der Amtspartei erklärt, dies sei nach der Aktenlage für das Finanzamt jedenfalls nicht als solches erkennbar gewesen.*

*Frau K. erklärt, es sei mit derartigen Wohnungen sehr schwierig. Die Wohnungen hätten einen enormen Renovierungsbedarf gehabt. Für die Renovierung einer solchen Wohnung müsse man mit 80.000 Euro rechnen. Dann könne man eine Bruttomiete von 500 bis 600 Euro erzielen. Entsprechend dauere es ca 22 Jahre bis ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne. Sie habe zum damaligen Zeitpunkt aber noch nicht gewusst, dass es um einen Gesamtüberschuss gehe, sie habe sich schon über einen Überschuss von mehreren 100 oder 1.000 Schilling im Jahr gefreut und gedacht: „Endlich einmal ein Überschuss, den man wieder investieren kann.“*

*Der steuerliche Vertreter verweist darauf, dass die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen für dieses Home-Office bzw die Arbeitsräume unstrittig sei. Es handle sich jedoch nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Dies erkenne man ua daran, dass die Wohnung ja vorher an Dritte vermietet gewesen sei.“*

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß Abs. 2 leg cit ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Gemäß § 207 Abs 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

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.

Gemäß § 208 Abs 1 lit a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, . . . .

Gemäß § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Die Generalklausel des § 4 Abs 1 gilt nur, wenn keine spezielleren Regelungen diesen Zeitpunkt bestimmen. Solche bundesgesetzliche Regelungen enthalten zB § 19 UStG und Art 19 UStG.

Gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 entsteht die Steuerschuld für Lieferungen und Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung).

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

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, BAO<sup>3</sup>, § 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, dass es zweckmäßig erscheine, baldigst eine Betriebsprüfung durchzuführen und aus der Vermietung und Verpachtung eine Liebhaberei zu machen.

Im Zuge der im Jahr 2010 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurden die auch für das gegenständliche Verfahren relevanten Feststellungen getroffen, dass die Vermietung der Putzerei (Nutzfläche 50 m<sup>2</sup>) 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 Betriebsprüfung 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) bzw 27.12.2010 (2002 bis 2008) fest, dass nur hinsichtlich der vermieteten Putzerei eine Einkunftsquelle vorliege. Dieser Bescheid blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

Der Grund für die Erlassung vorläufiger Einkünftefeststellungsbescheide u.a. für die Jahre 2000 und 2002 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 die Bf. bestreitet nicht, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden gegeben waren. In Anbetracht der von der Bf. erklärten Werbungskostenüberschüsse ist das Finanzamt anlässlich der Erlassung des

Feststellungsbescheides 2000 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 und 2001 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 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).

Die Umsatzsteuer für die Streitjahre 2000 und 2002 wurde am 11.5.2001 bzw. am 23.6.2003 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig veranlagt und am 23.12.2010 bzw. am 27.12.2010 wurde die vorläufige Umsatzsteuerfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung (§ 200 Abs. 2 BAO) ersetzt.

Laut den Ergebnissen der Betriebsprüfung (Bericht vom 27.12.2010) stellt nur die Vermietung an die Putzerei (50 m<sup>2</sup>) 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) werden 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 Senats 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 jedoch 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 Ungewissheit 2003 beseitigt wurde, ist das Recht auf endgültige Festsetzung nach der vorläufigen Festsetzung der Umsatzsteuer 2000 und 2002 im Jahr 2010 bereits verjährt. Die von der Bf. angefochtenen Bescheide bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2002 wurden am 23.12.2010 und am 27.12.2010 und somit nach Eintritt der fünfjährigen Verjährung erlassen.

Da die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2002 vom 11. Mai 2001 und vom 23. Juni 2003 vorläufig ergangen sind und der Wegfall der Ungewissheit mit dem Jahr 2003 anzunehmen ist, war im Sinne der vorstehenden Ausführungen bei Erlassung der neuen, endgültigen Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2002 im Jahr 2010 bereits Verjährung eingetreten.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2002 ist daher spruchgemäß statzugeben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG wird eine Revision gegen dieses Erkenntnis nicht zugelassen, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Da die Voraussetzungen des Art 133 Abs 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

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

Wien, am 29. Juni 2016