

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Alexander Hajicek, die Richterin Mag. Helga Hochrieser und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Michael Franz und Mag. Franz Josef Groß in der Beschwerdesache der Bf., Adr, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 12.1.2011, betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001, 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.) bezog im Berufungs(Beschwerde)zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beim Finanzamt Mödling unter St.Nr. 000/0001 einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (als Beteiligte der aus ihr und einem weiteren Miteigentümer bestehenden „Hausgemeinschaft B-Straße“).

Mit Bescheiden vom 16.5.2001 und vom 3.4.2002 wurde die Bf. zunächst erklärungsgemäß (endgültig) zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 veranlagt, wobei die Vermietungseinkünfte den (vorläufigen) Feststellungsbescheiden entsprechend mit -76.662,00 S und -142.178,00 S berücksichtigt wurden.

Nach Ergehen neuer Feststellungsbescheide vom 23.12.2010, welche die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bf. mit -759,07 € (2000) und -788,28 (2001) feststellten, erließ das Finanzamt mit Datum 12.1.2011 gemäß § 295 BAO geänderte, den neuen Feststellungen Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen (Beschwerden) wendet die Bf. mit der Begründung, die Einkommensteuerbescheide vom 16.5.2001 und vom 3.4.2002 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. 000/0001 abgeleiteten Einkommensteuer 2000 mit 31.12.2010 verjährt ist, für das Jahr 2001 jedoch noch nicht Verjährung eingetreten ist. Des weiteren wird eingewendet, dass die vorläufigen Feststellungsbescheide zu St.Nr. 000/0001 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.

Hierzu ist festzuhalten, dass auf Grund der erklärten Werbungskostenüberschüsse seit Beginn der Vermietung die Einkünfte der Hausgemeinschaft HG, St.nr. 000/0001 seit 1995 vorläufig festgestellt wurden. 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. Damit lagen die objektiven Voraussetzungen für die vorläufige Abgabenfestsetzung bei der Hausgemeinschaft HG 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 wurde die Ungewissheit, ob Liebhaberei im Zusammenhang mit der Vermietung des Objektes in B-Straße vorliegt, beseitigt, wobei festgestellt wurde, dass nur ein Teil des Mietobjektes tatsächlich als Einkunftsquelle anzuerkennen ist."

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung der Bf. einen Vorlageantrag ein, der 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 festgesetzter 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."

In der am 21. Juni 2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bf. auf die Ausführungen in der mündlichen Verhandlung zu der Beschwerde betreffend die Hausgemeinschaft (in Bezug auf das gegenständliche Gebäude).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) 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. 000/0001 abgeleiteten Einkommensteuer 2000 mit 31.12.2010 verjährt ist.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2000 war daher aufzuheben.

2) Einkommensteuer 2001

Für das Jahr 2001 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 das Jahr 2001 war jedoch im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide aus einem anderen Grund verjährt.

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2001 der „HG“ vom 9.4.2002 erging 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 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit weggefallen ist.

Dem Einwand der Bf., der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 3.4.2002 sei 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 im Feststellungsbescheid getroffene Feststellung, die Hausgemeinschaft habe im Jahr 2001 Einkünfte von 1.576,56 € erzielt, sind daher für das Einkommensteuerverfahren der Bf. bindend.

Der Umstand, dass dem Feststellungsbescheid vom 9.4.2002 eine Begründung, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen ist, fehlt, tut der Vorläufigkeit keinen Abbruch (VwGH 28.2.2012, 2010/15/0164). Entscheidend für den - nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu bestimmenden - Beginn der Verjährung ist, ob zum Zeitpunkt der Erlassung der in Rede stehenden vorläufigen Bescheide - objektiv gesehen - eine Ungewissheit bestanden hat und wann diese Ungewissheit weggefallen ist (VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073).

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 Bf. 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 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 (2001: vom 23.12.2010) 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 und 2001 lag sohin in der Ungewissheit über das Vorliegen einer Einkunftsquelle im Hinblick auf bestehende Zweifel an der Erfüllbarkeit der vorgelegten Prognoserechnung (dass ein solcher Umstand zur Erlassung vorläufiger Bescheide berechtigt, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.8.1994, 94/14/0025, ausgesprochen).

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*, BAO³, 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) 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 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, ob Liebhaberei vorliegt, 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 Bf. 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; dass somit bereits im Jahr 2003 feststand, dass es sich um Liebhaberei handelt.

Da der Feststellungsbescheid des Jahres 2001 vom 9.4.2002, von dem der Einkommensteuerbescheid 2001 abgeleitet ist, vorläufig ergangen ist und der Wegfall der Ungewissheit mit dem Jahr 2003 anzunehmen ist, war im Sinne der vorstehenden Ausführungen bei Erlassung des neuen, auf den geänderten, endgültigen Feststellungsbescheid vom 23.12.2010 gestützten Einkommensteuerbescheid 2001 im Jahr 2011 bereits Verjährung eingetreten.

Der Beschwerde war daher spruchgemäß stattzugeben.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von

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

Die 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