

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache
Nachname1 Vorname1, Straße1, PLZ1 Ort1, vertreten durch Stber, Straße2, PLZ2 Ort2,
über die Beschwerde vom 17. Februar 2010, gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO
vorläufig ergangenen Bescheid des Finanzamtes X vom 20. Jänner 2010, betreffend
Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des Verfahrens:

**Der Einkommensteuerbescheid 2008 wurde am 20. Jänner 2010 gemäß
§ 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen** mit folgender Begründung:

*Die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2008 erfolgt unter Zugrundelegung der
Berufungsvorentscheidung vom 7.9.2009 betreffend die Jahre 2005 bis 2007.*

*Die Gewinn tangente aus der Beteiligung an der Name3 KG (StNr) wurde für 2008 mit
€ 13.472,62 festgestellt.*

Die zitierte **Berufungsvorentscheidung vom 7.9.2009 (Einkommensteuer 2005 bis
2007)** hat folgenden Inhalt:

*Herr Nachname1 vermietet Teile eines in den Jahren 2005 bis 2007 errichteten Gebäudes
an seine Tochter Vorname4 Name4 für Zwecke der Ausübung des Gewerbebetriebes
"Bezeichnung". Das Obergeschoss, das weniger als zwei Drittel der Gesamtnutzfläche
des Gebäudes ausmacht, dient Wohnzwecken. Durch diese Vermietungstätigkeit wurden
folgende Ergebnisse erzielt:*

2005	Überschuss der Werbungskosten	€ 3.690,84
2006	Überschuss der Werbungskosten	€ 1.596,66

2007	Überschuss der Werbungskosten	€ 4.724,56
------	-------------------------------	------------

In Tz 8 des Prüfungsberichtes vom 8.7.2009 (Vorläufige Veranlagung) wurde Herr Nachname1 Vorname1 um Vorlage einer Prognoserechnung betreffend die gegenständliche Vermietung ersucht. Dem Finanzamt wurde bis heute noch keine Prognoserechnung vorgelegt.

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. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Das Einkommensteuergesetz 1988 iVm der Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idgF regelt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Tätigkeit der Einkommensteuer unterliegt. Die in § 115 Abs 1 BAO normierte Pflicht zur Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse kann sich nach Ansicht des Finanzamtes nur auf die Erforschung des zum Zeitpunkt der Entscheidung bereits vorliegenden Sachverhaltes und auf die Erforschung der auf diesen Sachverhalt anzuwendenden Rechtsnormen erstrecken. Weder in der Zukunft liegende Sachverhalte noch zukünftige Rechtsnormen lassen sich ermitteln; hier findet die Ermittlungspflicht ihre natürliche Grenze. In der Zukunft liegende Sachverhalte und zukünftige Rechtsnormen bewirken eine Ungewissheit, die im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar sind. Aus diesem Grunde dürfen vorläufige Bescheide erlassen werden, wenn in Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind (vgl Ritz, BAO³ § 200 Tz 5).

Im gegenständlichen Fall ist für die Frage, ob eine Einkunftsquelle bzw eine berufliche Tätigkeit vorliegt oder ob Liebhaberei anzunehmen ist, etwa die wirtschaftliche Entwicklung künftiger Jahre, das stetige Vorliegen von Einnahmen, die Höhe derartiger Einnahmen sowie eine mögliche Beendigung des Mietverhältnisses bedeutsam, jedoch noch ungewiss. Aus diesem Grunde erweist sich die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 als rechtskonform.

Aus dem zitierten Bp-Bericht:

Tz. 5 Dienstwohnung Nachname1 Vorname5

Im Jahr 2003 bis 2004 erfolgte am Gebäude Gasthaus Bezeichnung1 ein Zubau. Im Zubau wurde im Obergeschoss eine Wohnung errichtet. Die Wohnung wurde laut Angaben von Herrn Nachname1, Niederschrift vom 25.11.2004, als Dienstnehmerwohnung errichtet und von der Tochter Vorname5 Nachname1 nach Fertigstellung im Frühjahr 2004 bezogen. Frau Vorname5 Nachname1 war zu diesem Zeitpunkt als Dienstnehmerin beim Einzelunternehmen Nachname1 Vorname1 beschäftigt.

Mit Zusammenschlussvertrag vom 26.9.2007 wurde das Einzelunternehmen Nachname1 Vorname1, unter Inanspruchnahme der Bestimmungen und Begünstigungen des Artikel IV des Umgründungssteuergesetzes, in die neu gegründete Personengesellschaft "Name3 KG" eingebracht. Der Zusammenschluss erfolgte rückwirkend per 31.12.2006.

Sämtliche im Eigentum des Herrn Nachname1 Vorname1 befindlichen, im Rahmen des einzubringenden Einzelunternehmens "Nachname1 Vorname1, Gasthof Bezeichnung1" genutzten Betriebsliegenschaften, wurden nicht in die Gesellschaft eingebracht, sondern als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft, Verrechnung einer Miete ab dem Jahr 2008, zu Verfügung gestellt.

Laut Gesellschafts-und Zusammenschlussvertrag ist Vorname5 Nachname1 unbeschränkt haftende Gesellschafterin (Komplementärin) an der neu gegründeten Kommanditgesellschaft.

Nach Angaben von Herrn Nachname1 ist vorgesehen dass die private Wohnung von Herrn Nachname1, wegen Platzmangel, an die Wohnung der Tochter angeschlossen wird. Herr Nachname1 hat nun seine Privatwohnung im Nebenhaus (Gästehaus).

Aufgrund des Zusammenschlusses in eine Personengesellschaft (KG) ist Frau Nachname1 nicht mehr Dienstnehmerin sondern Unternehmerin (Gesellschafterin) und daher ist die, von Frau Nachname1 weiterhin benutzten Wohnung, der privaten Sphäre zuzuordnen.

Eine Entnahme im ertragsteuerrechtlichem Sinne ist nicht erforderlich, da die private Wohnung anhand einer Wohnnutzflächenaufteilung ca. 12% (untergeordnet unter 20%) an der gesamten Wohnnutzfläche des Gebäudes beträgt.

Bei der Schlussbesprechung wurde vereinbart, dass die Wohnung umsatzsteuerlich der Privatsphäre, im Zuge des Zusammenschlusses per 31.12.2006, zugeordnet wird.

Eine Korrektur von 8/10 der anteiligen Vorsteuern, gemäß g 12 Abs. 10 Umsatzsteuergesetz 1994 ist daher durchzuführen.

Die Vorsteuern wurden im Schätzungswege mit Euro 5.000,- ermittelt.

Tz. 6 Vermietung und Verpachtung

Die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung werden aus der Vermietung eines im Jahr 2005/2006 errichteten Gebäudes erzielt.

Die Räumlichkeiten werden an die Tochter von Herrn Nachname1 Vorname1, Vorname4 Name4 vermietet.

Laut Mietvertrag können die allgemeinen Teile (ausgebauten Objekte) des Hauses, im Ausmaß von 1.297 m2, alleine von der Mieterin benützt werden.

Die Miete pro Monat beträgt € 500,- zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer.

Von der Mieterin wird im Gebäude der Gewerbebetrieb "Bezeichnung" betrieben.

Nach Fertigstellung bzw. Ausbau des Obergeschosses (Ausbau für Wohnzwecke) im Jahr 2007, wird auch der restliche Teil des Gebäudes, für Wohnzwecke an die Tochter vermietet.

Mietzins monatlich € 352,— brutto. Darüber wurde ein gesonderter Mietvertrag erstellt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vereinbart, dass die Wohnung der Privatsphäre zugeführt wird.

Die Miete betreffend Wohnung ist daher steuerlich unbeachtlich und daher zu korrigieren.

Der Wert der Wohnung wird mit ca. 35% von den Gebäudeerrichtungskosten angesetzt.

Somit ergibt sich eine Aufteilung Gebäude 65% unternehmerisch und 35% privat.

Die geltend gemachten Vorsteuern sind um 35% zu kürzen.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung werden die Ergebnisse aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2007 (Beginn der Wohnungsvermietung) um 35% gekürzt.

Korrektur Vorsteuer Euro 20.000,- per 31.12.2007

	2007
Einkünfte aus V+V lt. Bescheid	-7.268,56
Korrektur 35% TZ 6	2.544,00
Einkünfte aus V+V lt. BP	4.724,56

Vermietung Bezeichnung:

Zeitraum	2007
	Euro
Vor Bp	0,00
Nach Bp	2.544,00
Differenz	2.544,00

...

Tz. 7 USt-Nachschau

Die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung in Höhe von Euro 320,- netto, siehe TZ 6, sind zu korrigieren.

Es wurde mit dem steuerlichen Vertreter vereinbart, dass die Korrektur der Einnahmen 1-12/08 im Zuge des Jahresabschlusses erfolgt und die Korrektur der Einnahmen Jan/09 bis laufend in der nächsten Vorauszahlung erfolgt.

Tz. 8 Vorläufige Veranlagung

Die Bescheide (Einkommensteuer und Umsatzsteuer) werden weiterhin vorläufig erstellt.

Betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Vermietung Bezeichnung, Siehe TZ 6, wird um die Vorlage einer Prognoserechnung gebeten

Gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen

Einkommensteuerbescheid 2008 vom 20. Jänner 2010, wurde Beschwerde (vormals als Berufung bezeichnet) erhoben mit folgender Begründung:

Wir stellen den Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheides und Neuausfertigung in den folgenden Punkten im Sinne der nachstehend dargelegten Berufungsgründe.

Die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. In der Bescheidsbegründung wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 7.9.2009 betreffend die Jahre 2005 — 2007 Bezug genommen, in der auf die Vorlage einer Prognoserechnung verwiesen wird. Die Prognoserechnung wurde dem Finanzamt in der Zwischenzeit übermittelt. Die Steuererklärung wurde unter Berücksichtigung des Ergebnisses der Aussenprüfung erstellt. Es kann unseres Erachtens aus der Bescheidsbegründung nicht abgeleitet werden, aus welchen Erwägungen und Umständen im Detail die Abgabenfestsetzung nach wie vor vorläufig und nicht endgültig erfolgt.

Die Berufung richtet sich gegen die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 und wir beantragen folglich die Änderung des bezeichneten Bescheides dahingehend, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2008 endgültig festgesetzt wird.

Die Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 20.1.2010 wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 24. 2.2010 als unbegründet abgewiesen.**

Mit folgender Begründung:

Herr Nachname1 vermietet Teile eines in den Jahren 2005 bis 2007 errichteten Gebäudes an seine Tochter Vorname4 Name4 für Zwecke der Ausübung des Gewerbebetriebes "Bezeichnung". Das Obergeschoss, das weniger als zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes ausmacht, dient Wohnzwecken. Durch diese Vermietungstätigkeit wurden folgende Ergebnisse erzielt:

2005 Überschuss der Werbungskosten € 3.690,84

2006 Überschuss der Werbungskosten € 1.596,66

2007 Überschuss der Werbungskosten € 4.724,56

2008 Überschuss der Werbungskosten € 4.749,98

In Tz 8 des Prüfungsberichtes vom 8.7.2009 (Vorläufige Veranlagung) wurde Herr Nachname1 Vorname1 um Vorlage einer Prognoserechnung betreffend die gegenständliche Vermietung ersucht. Dem Finanzamt wurde am 30.11.2009 eine Prognoserechnung vorgelegt. Aus dieser Prognoserechnung lassen sich jedoch weder die zugrunde gelegten Tatsachen, auf Grund derer die zukünftige Höhe der Einnahmen, die zukünftige Höhe der Zinsen sowie der sonstigen Werbungskosten prognostiziert wurden noch wie diese Tatsachen beschafft wurden, erkennen. Außerdem ist nicht zu erkennen, wer diese Prognoserechnung erstellt hat. Diese Prognoserechnung ist als Beweismittel unbrauchbar (vgl Ritz, BAO³ § 177 Tz 1 und die dort angeführte Judikatur).

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. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Das Einkommensteuergesetz 1988 iVm der Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idgF regelt, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Tätigkeit der Einkommensteuer unterliegt. Die in § 115 Abs 1 BAO normierte Pflicht zur Ermittlung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse kann sich nach Ansicht des Finanzamtes nur auf die Erforschung des zum Zeitpunkt der Entscheidung bereits vorliegenden Sachverhaltes und auf die Erforschung der auf diesen Sachverhalt anzuwendenden Rechtsnormen erstrecken. Weder in der Zukunft liegende Sachverhalte noch zukünftige Rechtsnormen lassen sich ermitteln; hier findet die Ermittlungspflicht ihre natürliche Grenze. In der Zukunft liegende Sachverhalte und zukünftige Rechtsnormen bewirken eine Ungewissheit, die im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar sind. Aus diesem Grunde dürfen vorläufige Bescheide erlassen werden, wenn in Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind (vgl Ritz, BAO³ § 200 Tz 5).

Im gegenständlichen Fall ist für die Frage, ob eine Einkunftsquelle bzw eine berufliche Tätigkeit vorliegt oder ob Liebhaberei anzunehmen ist, etwa die wirtschaftliche Entwicklung künftiger Jahre, das stetige Vorliegen von Einnahmen, die Höhe derartiger Einnahmen, die Höhe von Zinsen und übrigen Werbungskosten sowie eine mögliche Beendigung des Mietverhältnisses bedeutsam, jedoch noch ungewiss. Aus diesem Grunde erweist sich die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2008 als rechtskonform.

Gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 24. Februar 2010 wurde Vorlageantrag erhoben mit folgendem Inhalt:

Wir stellen den Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheides und Neuausfertigung in den folgenden Punkten im Sinne der nachstehend dargelegten Berufungsgründe.

Die Abgabenbehörde begründet in der Berufungsvorentscheidung die Abweisung der Berufung unter anderem damit, dass sich aus der Prognoserechnung die zugrunde gelegten Tatsachen nicht erkennen lassen, auf Grund derer die zukünftige Höhe der Einnahmen, die zukünftige Höhe der Zinsen sowie der sonstigen Werbungskosten prognostiziert wurden.

Sowohl die geplanten Einnahmen als auch die geplanten sonstigen Werbungskosten entsprechen grundsätzlich den aktuell gegebenen Zahlenwerten. Die Absetzung für Abnutzung ist aus der berechneten Abschreibungsvorschau abgeleitet worden. Die prognostizierten Zinsen sind entsprechend den von Beginn der Tätigkeit an geplanten und auch teilweise bereits realisierten Darlehensrückzahlungen angesetzt worden.

Der Vorlageantrag richtet sich gegen die vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2008 und wir beantragen folglich die Änderung des bezeichneten Bescheides dahingehend, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2008 endgültig festgesetzt wird.

Im Veranlagungsakt befindet sich die vom Beschwerdeführer genannte Prognoserechnung, eingebracht beim Finanzamt am 30.11.2009.

In dieser Prognoserechnung führte der Beschwerdeführer in den Jahren 2009 bis 2029 Einnahmen in gleichbleibender Höhe von 7.200,-- € (jährlich) an, von denen er jeweils als Werbungskosten neben AfA und Zinsaufwendungen einen Posten "sonstige" Werbungskosten zum Abzug brachte.

Die AfA setzte er in den Jahren 2008 bis 2014 mit 3.481,-- an, 2015 mit 3.374,--, in den Jahren 2016 bis 2019 mit einem Betrag von 2.976,--.

Die Zinsaufwendungen wurden ab dem Jahr 2013 mit 0,00 angesetzt.

An "sonstigen" Werbungskosten wurde ab dem Jahr 2008 bis 2019 der Betrag von 650,-- zum Abzug gebracht.

Aufgrund dieser Prognoserechnung ergab sich bereits im Jahr 2011 ein Überschuss, ab dem Jahr 2017 ein Gesamtüberschuss.

Nähere, aufschlussreiche Erklärungen bzw. Erläuterungen zu den angesetzten Beträgen wurden nicht abgegeben.

In den Jahren **2005 bis 2014** wurde in den Einkommensteuererklärungen aus der Vermietung des Gebäudeteiles "Bezeichnung" im Objekt Straße1 bzw. Straße3 Folgendes erklärt:

Jahr	KZ	erklärter Betrag
2005		
Einnahmen	9460	2.000,00
übrige Werbungskosten	9530	5.690,00
2006		
Einnahmen	9460	7.000,00
übrige Werbungskosten	9530	8.596,66
2007		
Einnahmen	9460	6.960,00
übrige Werbungskosten	9530	14.228,56
2008		

Einnahmen	9460	6.000,00
übrige Werbungskosten	9530	10.749,98
2009		
Einnahmen	9460	23.951,57
Absetzung für Abnutzung	9500	5.493,00
Fremdfinanzierungskosten	9510	5.450,42
übrige Werbungskosten	9530	13.035,66
2010		
Einnahmen	9460	9.278,11
Absetzung für Abnutzung	9500	5.493,00
Fremdfinanzierungskosten	9510	2.957,90
übrige Werbungskosten	9530	2.272,06
2011		
Einnahmen	9460	6.000,00
Absetzung für Abnutzung	9500	5.493,00
Fremdfinanzierungskosten	9510	2.194,06
übrige Werbungskosten	9530	210,64
2012		
Einnahmen	9460	6.000,00
Absetzung für Abnutzung	9500	5.493,00
Fremdfinanzierungskosten	9510	1.387,00
übrige Werbungskosten	9530	69,29
2013		
Einnahmen	9460	6.000,00
Absetzung für Abnutzung	9500	5.493,00

Fremdfinanzierungskosten	9510	556,13
übrige Werbungskosten	9530	98,56
2014		
Einnahmen	9460	6.000,00
Absetzung für Abnutzung	9500	5.493,00
Fremdfinanzierungskosten	9510	74,56
übrige Werbungskosten	9530	74,76

Aufgrund der in den Jahren **2005 bis 2014** erklärten (bzw. erzielten) Ergebnisse ergibt sich
- im Vergleich zur vorgelegten Prognoserechnung - folgendes Bild:

	lt. Prognose in €	lt. Erklärungen in €	Abweichung in €
2005	- 3.690,00	- 3.690,84	0,84
2006	- 1.597,00	- 1.596,66	- 0,34
2007	-4.725,00	- 4.724,56	-0,44
2008	-4.711,00	- 4.749,98	38,98
2009	-2.195,00	-27,51	- 2.167,49
2010	- 879,00	- 1.444,85	565,85
2011	437,00	- 1.897,70	2.334,70
2012	1.753,00	- 949,29	2.702,29
2013	3.069,00	- 147,69	3.216,69
2014	3.069,00	357,68	2.711,32
gesamt	-9.468,00	-18.871,40	9.403,40

Sachverhalt, der dem Erkenntnis zugrunde gelegt wird:

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem dargelegten Inhalt der Veranlagungsakten inklusive der vom Beschwerdeführer abgegebenen Erklärungen.

Rechtliche Grundlagen und Erwägungen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser

Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

§ 200 BAO (Bundesabgabenordnung in der maßgebenden Fassung) lautet:

(1) Die Abgabenbehörde 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. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. 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.

(5) Die Erlassung gemäß Abs. 2 endgültiger oder endgültig erklärender Bescheide obliegt der Abgabenbehörde, die für die Erlassung des vorläufigen Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so obliegt die Erlassung des endgültigen oder endgültig erklärenden Bescheides der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde.

§ 20 BAO besagt:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087).

Im Beschwerdeverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde voll zu prüfen; in der Beschwerdevorentscheidung (§ 263) und im Erkenntnis (§ 279) ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (vgl zB Stoll, BAO, 213f). Dies gilt für verwaltungsgerichtliche Entscheidungen im Anwendungsbereich der BAO zufolge Art 130 Abs. 3 B-VG (idF BGBl I 2012/51) nur in Verfahren des Bundesfinanzgerichtes (Ritz, BAO⁵, Tz. 5 ff. zu § 20 BAO).

Gemäß **§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 (LVO)** liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß **§ 2 Abs. 3 LVO** ist bei Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen ("große Vermietungen").

In seinem Erkenntnis **VwGH 30.01.2013, 2009/13/0080** hat der u.a. Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen:

Der Verwaltungsgerichtshof hielt im Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffenden Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, VwSlg. 7107/F, fest, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein muss, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des § 2 EStG 1988 zuordnen zu können (vgl. zuletzt etwa das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0194).

Für Vermietungstätigkeiten, die nach dem 14. November 1997 begonnen haben, gilt gemäß § 2 Abs. 3 und Abs. 4 Liebhaberei-VO 1993 in der Fassung der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 (im Folgenden nur: LVO) die Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses von 25 Jahren (für Vermietungen nach § 1 Abs. 1 LVO) bzw. 20 Jahren (für Vermietungen nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO) ab Beginn der entgeltlichen Überlassung mit einer jeweiligen Verlängerungsmöglichkeit um drei Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen als absehbar (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 2 Tz 206).

Bei der Prognose für ein Mietobjekt geht es um die Einschätzung des Gesamtergebnisses aus nach steuerlichen Grundsätzen zu erstellenden Überschussrechnungen für die in den absehbaren Zeitraum fallenden Jahre (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 2012, 2010/15/0167; ...)

...

Das bedeutet für den vorliegenden Beschwerdefall Folgendes:

Festgestellt wurde in Tz. 6 des genannten Betriebsprüfungsberichtes unter anderem:
Die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung werden aus der Vermietung eines im Jahr 2005/2006 errichteten Gebäudes erzielt.

Die Räumlichkeiten werden an die Tochter von Herrn Nachname1 Vorname1, Vorname4 Name4 vermietet. Laut Mietvertrag können die allgemeinen Teile (ausgebauten Objekte) des Hauses, im Ausmaß von 1.297 m², alleine von der Mieterin benützt werden.

Die Miete pro Monat beträgt € 500,- zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer.

Von der Mieterin wird im Gebäude der Gewerbebetrieb "Bezeichnung" betrieben.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. mit dieser Vermietung eine so genannte "große Vermietung" betreibt.

Voraussetzung für die Anerkennung dieser Tätigkeit als Einkunftsquelle ist somit, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Als absehbarer Zeitraum ist im Fall der "großen" Vermietung ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen anzusehen.

Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. ...

Die Planungsrechnung bei der "großen Vermietung" hat die zu Betätigungsbeginn realistisch zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen) zu umfassen. Dies gilt insb. für die Einschätzung der typischen Vermietungsrisiken, wie zB.

- Höhe des Mietzinses,
- durchschnittliche Auslastung (Mietausfallwagnis)
- zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen und
- zukünftige Fremdkapitalzinsen (zB für Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen).

Auf der Ausgabenseite sind neben der AfA insb die wegen Leerstehung nicht verrechenbaren Betriebskosten und die von der Liegenschaft zu entrichtenden laufenden öffentlichen Abgaben, die Aufwendungen für regelmäßig und nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten, die Instandsetzungsaufwendungen, der Herstellungswaufwand sowie die Fremdkapitalzinsen zu berücksichtigen(vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 416 ff).

Zu der vom Beschwerdeführer vorgelegten Prognoserechnung traf die Abgabenbehörde folgende Feststellung:

Aus dieser Prognoserechnung lassen sich jedoch weder die zugrunde gelegten Tatsachen, auf Grund derer die zukünftige Höhe der Einnahmen, die zukünftige Höhe der Zinsen sowie der sonstigen Werbungskosten prognostiziert wurden noch wie diese Tatsachen beschafft wurden, erkennen. Außerdem ist nicht zu erkennen, wer diese Prognoserechnung erstellt hat. Diese Prognoserechnung ist als Beweismittel unbrauchbar (vgl Ritz, BAO³ § 177 Tz 1 und die dort angeführte Judikatur).

Die Abgabenbehörde erließ deshalb einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2008, wobei der streitgegenständlichen Vermietungstätigkeit vorläufig Einkunftsquelleneigenschaft zuerkannt wurde.

Strittig ist im vorliegenden Fall lediglich, ob der Einkommensteuerbescheid 2008 vorläufig erlassen werden konnte.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 17.9.1996, 95/14/0052, zur Bestimmung des § 200 Abs. 1 BAO festgestellt hat, *"dürfen Bescheide nur dann vorläufig erlassen werden, wenn vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich der zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder deren Höhe entgegenstehen (VwGH 17.9.1996, 95/14/0052).*

Die vom Bf. vorgelegte Prognoserechnung umfasste die Jahre 2005 bis 2029, wobei der Bf. in den Jahren 2009 bis 2029 Einnahmen in gleichbleibender Höhe von 7.200,-- € anführte, von denen er jeweils als Werbungskosten neben AfA und Zinsaufwendungen einen Posten "sonstige" Werbungskosten zum Abzug brachte.

Die AfA setzte er in den Jahren 2008 bis 2014 mit 3.481,--, 2015 mit 3.374,--, in den Jahren 2016 bis 2019 mit einem Betrag von 2.976,-- an.

Die Zinsaufwendungen wurden ab dem Jahr 2013 mit 0,00 angesetzt.

An "sonstigen" Werbungskosten wurde ab dem Jahr 2008 bis 2019 der Betrag von 650,-- zum Abzug gebracht.

Aufgrund der Angaben in dieser Prognoserechnung war bereits im Jahr 2011 ein Überschuss, ab dem Jahr 2017 ein Gesamtüberschuss zu erwarten.

Erklärungen bzw. Erläuterungen zu den angesetzten Beträgen wurden nicht abgegeben.

Da die Prognoserechnung des Bf. nicht den Anforderungen an eine aussagekräftige Prognoserechnung entsprach, war sie nicht geeignet, als Grundlage dafür zu dienen, dass die Abgabenbehörde vom endgültigen Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgehen hätte können.

Aufgrund der erklärten Ergebnisse in den Jahren 2009 bis 2014 ist ersichtlich, dass die tatsächlichen (erklärten) Ergebnisse von der Prognoserechnung stark abweichen.

Im Jahr 2014 hat sich allerdings erstmalig ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Die AfA wurde aber immer noch mit einem höheren Betrag als in der Prognoserechnung zum Ansatz gebracht. Die Fremdfinanzierungskosten sind in diesem Jahr nur mehr sehr gering. Es besteht somit immer noch eine Ungewissheit, ob die Erzielung eines Gesamtüberschusses im maßgebenden Zeitraum möglich ist.

Eine endgültige Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, ist weder aufgrund der Prognoserechnung noch aufgrund der bisher - entsprechend den Abgabenerklärungen - tatsächlich erzielten Ergebnisse möglich.

Die Ungewissheit im Tatsachenbereich ist dadurch noch gegeben.

Es bestand und besteht somit eine Ungewissheit, sodass die Erlassung eines nur vorläufigen Einkommensteuerbescheides als gerechtfertigt anzusehen ist.

Die vorläufige Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2008 erfährt daher auch durch dieses Erkenntnis keine Änderung.

Zum Ermessen:

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei" und unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl., Tz. 7 zu § 20).

Wenn auch im Bescheid eine Begründung zur Ausübung des Ermessens fehlt, führt dies dennoch nicht zur Unrechtmäßigkeit des Bescheides.

Die Abgabenbehörde erster Instanz konnte auf Grund der nicht aussagekräftigen Prognoserechnung in Verbindung mit den bei Vorlage der Prognoserechnung vorliegenden erklärten Ergebnissen den Umfang der Abgabepflicht im Zeitpunkt der Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide noch nicht mit Gewissheit ermitteln.

Aufgrund der vom Bf. vorgelegten Unterlagen - und zwar der Prognoserechnung und den Abgabenerklärungen - wurde die Ungewissheit nicht beseitigt. Die Abgabenbehörde ist im bekämpften Bescheid vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen - die Zweckmäßigkeitsgründe für die Vorläufigkeit des Bescheides sind daher weiterhin gegeben (vgl. VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202).

Aufgrund der noch bestehenden Ungewissheit im Tatsachenbereich wurde - unter Beachtung des Abweichens der in den letzten Jahren erklärten Ergebnisse von der Prognoserechnung - die endgültige rechtliche Beurteilung der Tätigkeit noch nicht durchgeführt.

Dadurch wird auch den nach § 20 BAO zu berücksichtigenden Billigkeitsgründen Rechnung getragen.

Zulässigkeit einer Revision

Art. 133 Abs. 4 B-VG besagt, dass gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig ist, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist eine Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Erlassung von vorläufigen Bescheiden und zum Ermessen weder fehlt noch uneinheitlich beantwortet wird.

Salzburg-Aigen, am 27. Jänner 2017