



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch WT, vom 9. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 23. Juli 2007 betreffend endgültige Festsetzung (§ 200 Abs. 2 BAO) der Umsatzsteuer für die Jahre 1997 – 2000 und der Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, erklärte in den Streitjahren Einkünfte als Schilehrer und Musiker, weiters Einkünfte aus der Vermietung von Ferienwohnungen, dies beginnend ab 1997, sowie nichtselbständige Einkünfte.

Erst-Bescheide (Vorläufige Bescheide)

In den Steuererklärungen für **1997**, persönlich einreicht beim Finanzamt am 22.4.1998, machte der Bw Vorsteuern in Höhe von 144.381,96 S und einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung in Höhe von 7.442,00 S geltend. Laut Angaben in der Umsatzsteuererklärung wurde am 20.4.1998 ein Regelbesteuerungsantrag eingebracht. Nach einer internen Mitteilung der Veranlagungsleitstelle an die Veranlagungsabteilung stand einer so genannten "Soforteingabe" allerdings das Eingabehindernis eines fehlenden "Regelbesteuerungsantrages" und "U-Signals" entgegen. Offensichtlich kam es deshalb in der

Folge zu einem Kontakt zwischen der Abgabenbehörde und dem Bw bzw. seiner Vertreterin, dessen Gegenstand die Einreichung eines Regelbesteuerungsantrages war. Denn es ist aktenkundig, dass der Bw bzw. seine Vertreterin am 18.6.1998 einen vom 16.6.1998 datierenden Regelbesteuerungsantrag eingebracht hat. Ermittlungen seitens des Finanzamtes hinsichtlich der steuerlichen Beachtlichkeit der Vermietungstätigkeit fanden nicht statt. Der Bw wurde schließlich zu Umsatz- und Einkommensteuer grundsätzlich erklärungsgemäß veranlagt. Der Umsatzsteuerbescheid vom 2.7.1998 erging als "gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid", wobei der Bescheid hierfür keine Begründung, und zwar nicht einmal den bloßen Gesetzeswortlaut, anführte.

In den Steuererklärungen für **1998**, persönlich einreicht beim Finanzamt am 11.8.1999, machte der Bw zunächst keine Vorsteuern und einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung in Höhe von 25.445,37 S geltend. Laut interner Mitteilung der Veranlagungsleitstelle stand der Soforteingabe entgegen, dass die Umsatzsteuererklärung nicht ausgefüllt war. In der Folge ist es offensichtlich zu einem Kontakt zwischen dem Finanzamt und der Vertretung des Bw gekommen. Denn mit Schreiben vom 20.9.1999 übermittelte die Vertreterin des Bw eine berichtigte Umsatzsteuererklärung, in der ein Vorsteuerüberhang von 34.935,00 S geltend gemacht worden ist. Mit Bescheiden vom 24.9.1999 veranlagte das Finanzamt den Bw grundsätzlich erklärungsgemäß zu Umsatz- und Einkommensteuer, wobei beide Bescheide ohne die geringste diesbezügliche Begründung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergingen.

In den Steuererklärungen für **1999**, persönlich einreicht beim Finanzamt am 18.10.2000, machte der Bw einen Vorsteuerüberhang von 1.708,00 S und einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung in Höhe von 3.507,72 S geltend. Ohne Durchführung von Ermittlungen wurde der Bw mit Bescheiden vom 30.10.2000 vom Finanzamt grundsätzlich erklärungsgemäß zu Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt, wobei beide Bescheide ohne die geringste diesbezügliche Begründung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergingen. Zusage einer (an sich die Berufung nicht tangierenden) Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO erging ein vom 9.7.2001 datierender geänderter Einkommensteuerbescheid wiederum vorläufig.

In den Steuererklärungen für **2000**, persönlich einreicht beim Finanzamt am 19.10.2001, machte der Bw eine Zahllast von 2.017,00 und einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung in Höhe von 5.024,00 S geltend. Laut einem Aktenvermerk vom 19.12.2001 wurde er seitens des Finanzamtes aufgefordert, die Sonderausgaben in Höhe von 40.000,00 nachzuweisen. Ohne Durchführung von weiteren Ermittlungen wurde der mit Bescheiden vom 19.12.2001 grundsätzlich erklärungsgemäß zu Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt,

wobei beide Bescheide ohne die geringste dementsprechende Begründung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergingen.

Ermittlungsverfahren

Im Zuge der näheren Prüfung der Steuererklärungen für 2005 tauchten beim Finanzamt erstmalig (aktenmäßig dokumentierte) Zweifel an der steuerlichen Beachtlichkeit der Vermietung auf. Das Finanzamt wandte sich an den Bw mit Vorhalt vom 17.7.2006, ein Schreiben das im vorgelegten Akt nicht auffindbar ist. Unter Bezugnahme auf das Schreiben des Finanzamtes vom 17.7.2006 teilte der Bw mit Schreiben vom 22.8.2006 Folgendes mit: Es sei richtig, dass seit Beginn der Vermietung im Jahr 1997 nur Verluste erzielt worden seien. Diese würden sich laut beiliegender Aufstellung bis zum Jahr 2005 insgesamt auf 7.127,30 € belaufen. In den Jahren 1998 bis 2003 seien jeweils Umsätze zwischen 6.000,-- und 7.800,-- € erzielt worden. 2004 und 2005 seien diese Umsätze durch das Ausbleiben einiger Stammgäste wesentlich gesunken. Dieser Trend sei dann gestoppt worden. Bereits im Jahr 2006 könne wieder mit Erlösen von ca. 7.200,-- gerechnet werden. In der beiliegenden Prognoserechnung habe er die Erlöserwartungen sowie die sinkende Abschreibung und Zinsbelastung berücksichtigt. Der Materialaufwand hingegen sei leicht erhöht worden. Mit den Normaleinnahmen sei bis zum Jahr 2010 mit einem Gesamtgewinn zu rechnen.

Das Finanzamt wartete daraufhin noch das Einlangen der Steuererklärungen für 2006 ab. Danach erstellte es folgenden, vom 18.7.2007 datierenden Aktenvermerk: *"Nach Abgabe der Steuererklärungen 2006, die wieder ein negatives Ergebnis aufweisen, wurde mit dem Steuerberater telefonisch mitgeteilt, dass es sich nach Ansicht des Finanzamtes um keine Einkunftsquelle handelt. Auch laut Steuerberater handelt es sich um keine Einkunftsquelle. Die Erlassung von endgültigen Bescheiden ist seiner Meinung nach jedoch rechtswidrig, da die vorläufigen Bescheide keine Begründung hinsichtlich der Vorläufigkeit enthalten. Siehe vom Steuerberater übermittelte UFS-Entscheidung. Nach Ansicht des Finanzamtes wurden bei der UFS-Entscheidung die Bescheide irrtümlich (ohne Grund) vorläufig erlassen. Beim Finanzamt Schwaz war es jedoch üblich, bei negativen Einkünften aus Vermietung die Bescheide vorläufig zu erlassen. Aus der Aktenlage und aus der Erfahrung war der Grund für die Vorläufigkeit jedem Steuerberater bekannt. Auch durch den Vorhalt zur Veranlagung 2005 war die Problematik bekannt."*

Zweit-Bescheide (Endgültige Abgabenfestsetzung)

Das Finanzamt erließ in der Folge die vom 23.7.2007 datierenden, nunmehr angefochtenen, endgültigen Abgabenfestsetzungen, in denen die Einkunftsquelleneigenschaft für die Vermietungstätigkeit mit den entsprechenden abgabenrechtlichen Folgend verneint wurde.

Begründend führte das Finanzamt hinsichtlich der Umsatzsteuer wörtlich aus: "*Seit Beginn der Vermietungstätigkeit im Jahre 1997 wurden nur Verluste erzielt. Es war somit nicht sicher, ob es sich bei dieser Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt. Diese Unsicherheit ergab sich eindeutig aus der Aktenlage. Usus und Folge war beim Finanzamt Schwaz die Erlassung von vorläufigen Bescheiden. Aufgrund der Vorhaltsbeantwortung vom 29.8.2006* (die freilich nicht im Akt auffindbar ist; gemeint ist allenfalls die vom 22.8.2006 datierende Vorhaltsbeantwortung), *den Steuererklärungen 2006 und der Absprache mit Ihrem Steuerberater stellte sich heraus, dass es sich um keine Einkunftsquelle handelt. Da somit die Ungewissheit beseitigt ist, werden gemäß § 200 (2) BAO die vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide ersetzt.*" Hinsichtlich der Einkommensteuer verwies das Finanzamt auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 verwiesen. Dort wiederum finden sich die bereits hinsichtlich der Umsatzsteuer zitierten Ausführungen.

Berufungsverfahren

Der Bw erhob **Berufung** gegen die endgültige Abgabenfestsetzung. In ihr führte er aus: Die angefochtenen Bescheide seien unter Anwendung der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO erlassen worden. Die Anwendung dieser Bestimmung setze die Beseitigung einer Ungewissheit voraus. Daher stelle § 200 Abs. 2 BAO in jenen Fällen, in denen trotz Fehlens einer Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO Bescheide ergingen, keine Rechtsgrundlage für eine Endgültigerklärung bzw für eine Ersetzung durch endgültige Bescheide dar (Ritz, BAO³, § 200 Tz 11). Dem Fehlen einer Ungewissheit sei nach der Rechtsprechung des UFS (RV/0146-L/05 vom 7.12.2006) das bescheidmäßig Nichtanführen bzw Nichtbezeichnen der Ungewissheit gleichzuhalten. Da die vorläufige Abgabenfestsetzung ohne Begründung erfolgt sei, sei die angefochtene Endgültigerklärung gesetzlich nicht gedeckt. Im Übrigen sei die erstmalige Festsetzung unzulässig, da bereits Verjährung eingetreten sei.

Das Finanzamt erließ eine abweisliche **Berufungsvorentscheidung** mit der Begründung, der VwGH vertrete die Auffassung (18.7.1995, 91/14/0016, und 29.11.2006, 2004/13/0075), Bescheide gem. § 200 Abs. 2 BAO könnten auch ergehen, wenn die Erlassung der vorläufigen Bescheide zu Unrecht erfolgt sein sollte bzw wenn bei Erlassung des ursprünglichen Bescheides gar keine Ungewissheit bestanden habe. Bei Erlassung der vorläufigen Bescheide habe aber eindeutig die Ungewissheit der Einstufung der Vermietungstätigkeit bestanden. Diese Ungewissheit sei aber durch die Vorhaltsbeantwortung und die Abgabe der Steuererklärungen für 2006 beseitigt worden.

Durch die Einbringung eines Vorlageantrags gilt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 200 BAO in der bei Ergehen der angefochtenen Bescheide geltenden Fassung lautet (soweit hier von Belang):

(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.

Aus dem dargelegten Verfahrensgang, aus dem sich der verfahrensrechtlich relevante Sachverhalt ergibt, wurde deutlich, dass die vorläufig ergangenen Bescheide den in § 200 BAO normierten Vorstellungen des Gesetzgebers (vgl. in diesem Sinne auch Abschnitt 28.2 und 3 der Richtlinien zur Liebhabereinbeurteilung bzw RdW 1999, 815) absolut nicht entsprechen. Ihnen gingen keinerlei Ermittlungen voraus, sie begründen ihr vorläufiges Ergehen mit keinem Wort, insbesondere lassen sie jegliche dahingehende Ausführungen vermissen, weshalb bzw inwieweit die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist. Auch waren die die Vorläufigkeit begründenden Tatsachen nicht auf andere Weise, etwa auf Grund eines Ermittlungsverfahrens offenkundig und dem Abgabepflichtigen im Zuge der vorläufigen Veranlagung bekannt geworden. Gegenteiliges wird zwar vom Finanzamt vorgebracht. Allerdings lässt sich diese Behauptung, die vom Abgabepflichtigen bestritten wird, nicht verifizieren. Wenn auch der Referent nicht die Rechtsmeinung teilt (vgl. UFS 7.12.2006, RV/0146-L/05), dass eine bescheidmäßig nicht bekannt gegebene Ungewissheit einer tatsächlich nicht bestehenden jedenfalls gleichzusetzen ist, so steht er doch aus den in der Berufungsentscheidung vom 7.12.2006, RV/0146-L/05 angeführten Gründen und aus der Notwendigkeit heraus, in einem allfälligen Berufungsverfahren Kenntnis davon zu haben, was Sache ist, auf dem Standpunkt, dass in einem solchen Fall die Abgabenbehörde die Beweislast dafür trägt, dass der Abgabepflichtige bei der vorläufigen Abgabenfestsetzung, wenn schon nicht durch den maßgeblichen Bescheid, so doch auf andere Weise Kenntnis vom Grund für die vorläufige Abgabenfestsetzung hatte. Da der Abgabepflichtige im Berufungsfall nach der Aktenlage erst im Laufe des Jahres 2006 bzw im Rahmen der Veranlagung 2005 konkret und nachweislich über den Grund der vorläufigen Abgabenfestsetzung informiert worden ist (die erste und einzige aktenkundige Prognoserechnung wurde als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 22.08.2006 im Zusammenhang mit den Steuererklärungen für 2005 eingereicht), sieht es der Referent unter Bedachtnahme auf das Berufungsvorbringen als

erwiesen an, dass die vorläufigen Bescheide erlassen worden sind, obwohl eine (dem Abgabepflichtigen auf beliebige Art bekannt gemachte) Unsicherheit im dargelegten Sinn nicht bestanden hat. Wenn im nunmehrigen Verfahrensstadium der Vertreter des Bw (im nachhinein) einzuräumen scheint, dass Grundlage der nunmehrige Endgültigerklärung der Wegfall der Ungewissheit hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft ist, so ändert dies nichts daran, dass nach wie vor keine aktenmäßig gesicherte Kenntnis darüber besteht, dass dies auch seinerzeit exakt jener Grund war, dessetwegen die Abgabenfestsetzung zunächst nur vorläufig erfolgt ist. Dies aber wäre zur Prüfung erforderlich, ob der Grund der vorläufigen Abgabenfestsetzung tatsächlich weggefallen. Diese Verzahnung der endgültigen Abgabenfestsetzung mit der vorläufigen kommt im Gesetzeswortlaut unter anderem durch den ausdrücklichen Bezug von Absatz 2 auf Absatz 1 zum Ausdruck. Bezogen auf den Zeitpunkt des Ergehens der vorläufigen Bescheide hat sich also die Feststellung des Finanzamtes, die Unsicherheit habe sich eindeutig aus der Aktenlage ergeben, als aktenwidrig erwiesen.

Unter Berücksichtigung der Lehrmeinung von Stoll (BAO, 2114 und 2115) und der **höchst**gerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075) steht dieser Umstand allerdings einer Bescheiderlassung im Sinne von § 200 Abs. 2 BAO **nicht** entgegen. Der Referent teilt demnach grundsätzlich den Standpunkt des Finanzamtes, wonach - basierend auf **höchst**gerichtlichen Rechtsprechung - ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen kann, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte (vgl. UFS 16.10.2008, RV/0461-I/05, und 12.11.2008, RV/0567-S/08). Grund hiefür sind vor allem die Rechtskraft der vorläufigen Abgabenfestsetzung einerseits und das Grundprinzip des abschließenden Erledigungsgebotes andererseits.

Allerdings sind die **verjährungsrechtliche Folgen** dieser Auffassung zu beachten. Denn nach der Rechtsprechung des VwGH (18.10.1984, 83/15/0085), die auch Ritz (BAO³ § 208 Tz 4) klein gedruckt ergänzend zitiert, richtet sich der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit.a BAO, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand. (vgl. UFS 22.11.2005, RV/0573-G/05, und 12.11.2008, RV/0567-S/08). Dabei ist zu beachten, dass sich die allgemeine Verjährungsfrist von fünf Jahren durch die Zustellung der vorläufigen Bescheide gemäß § 209 Abs. 1 BAO, in der Fassung AbgÄG 2004, um ein Jahr auf sechs Jahre verlängert (Ritz, BAO³, § 209 Tz 1 und 2). Bezogen auf den Berufungsfall, in dem der Bw im Übrigen ausdrücklich Verjährung eingewendet hat, ist also zu prüfen, ob die mit Bescheiden vom 23.7.2007 erfolgten, endgültigen Abgabenfestsetzungen innerhalb der zu diesem Zeitpunkt und für diese Fälle geltenden 6-jährigen Verjährung ergangen sind. Da dies – wie die nachfolgende Tabelle zeigt – **nicht** der Fall ist, steht die eingetretene Verjährung einer

(endgültigen) Abgabenfestsetzung entgegen. Oder mit anderen Worten: Die Verjährungsvorschriften bewirken die Endgültigkeit der vorläufigen Bescheide.

Verjährungsübersicht

Bescheide	Vorl. Festsetzung	Ablauf d Verjährung	Endg. Festsetzung
U 97	2.7.1998	31.12.2003	23.7.2007
U 98	24.9.1999	31.12.2004	23.7.2007
E 98	24.9.1999	31.12.2004	23.7.2007
U 99	30.10.2000	31.12.2005	23.7.2007
E 99	30.10.2000	31.12.2005	23.7.2007
U 00	19.12.2001	31.12.2006	23.7.2007

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. September 2009