



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mitbesitzer A D und B D, Adr, vertreten durch die W-GmbH, vom 20. Jänner 2005 gegen die gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 22. Dezember 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die zwischenzeitig geschiedenen Eheleute A u. B D (Berufungswerber, in der Folge: Bw) erwarben mit Kaufvertrag vom 7. Februar 1992 vom Vater von A D um den Kaufpreis von 776.000 ATS je zur Hälfte das Wohnhaus L, M. Der Kaufpreis wurde zur Gänze fremd finanziert. Das Wohnhaus weist drei gleich große Wohnungen von rd. 82 m² Nutzfläche in Erd-, Ober- und Dachgeschoß auf, wobei die Wohnung im Obergeschoß bereits seit 1985 von den Bw mit ihren zwei Kindern bewohnt worden ist und die Wohnungen in Erd- und Dachgeschoß ab dem Ankauf im Jahr 1992 von ihnen in Form einer

Miteigentumsgemeinschaft vermietet wurden. Nach der Ehescheidung im Jahr 2001, bei der bezüglich der Aufteilung des Hauses keine Vereinbarung getroffen worden ist, begründeten sie mit Wohnungseigentums- und Kaufvertrag vom 14. August 2003 an den drei Wohnungen Wohnungseigentum, wobei die Wohnung in Dachgeschoß verkauft und die Wohnung im Obergeschoß von A D und die Wohnung im Erdgeschoß von B D ins Wohnungseigentum übernommen worden ist. Die Wohnung im Obergeschoß wird von A D zu eigenen Wohnzwecken genutzt. B D hat ihre Wohnung im Erdgeschoß nach Beendigung der Vermietung im Jahr 2004 verkauft.

Wie aus den Abgabenerklärungen und deren Beilagen entnommen werden kann, sind in den Jahren 1992-2002 aus der gegenständlichen Vermietung folgende (negativen) Einkünfte bzw. Einnahmen und Werbungskosten erzielt worden.

Jahr	Einnahmen Miete und Betriebskosten	AfA	Großreparatur 1992-1994	Zinsen	Betriebskosten sonst. Ausgaben	Überschuss der Werbungskosten
1992	56.000,00 S 7.000,00 S	0,00 S	-15.371,26 S	-64.287,16 S	-25.053,66 S	-41.712,08 S
1993	73.000,00 S 9.025,00 S	-7.959,00 S	-45.891,62 S	-110.424,81 S	-21.256,05 S	-103.306,48 S
1994	76.131,81 S 9.025,00 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-118.267,81 S	-32.969,79 S	-123.677,58 S
1995	90.036,36 S 9.025,00 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-104.702,00 S	-43.799,97 S	-107.037,40 S
1996	90.036,36 S 9.025,00 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-100.719,60 S	-24.532,14 S	-83.787,17 S
1997	87.681,81 S 9.025,00 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-102.013,85 S	-26.577,06 S	-89.480,89 S
1998	87.854,54 S 19.166,66 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-129.006,68 S	-34.072,33 S	-113.654,60 S
1999	87.854,54 S 19.166,66 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-112.115,90 S	-35.602,82 S	-98.294,31 S
2000	87.854,54 S 19.166,66 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-112.682,28 S	-29.049,98 S	-92.307,85 S
2001	93.309,00 S 19.166,66 S	-7.959,00 S	-49.637,79 S	-123.412,37 S	-28.755,05 S	-97.288,55 S
1992 bis 2001	958.750,60 S	-71.631,00 S	-458.365,20 S	-1.077.632,46 S	-301.668,85 S	-950.546,91 S
EUR	69.675,12 €	-5.205,62 €	-33.310,70 €	-78.314,61 €	-21.923,13 €	-69.078,94 €
2002	6.781,04 € 1.392,90 €	-578,40 €	-2.490,24 €	-3.731,39 €	-1.912,17 €	-538,26 €
1992 bis 2002	77.849,06 €	-5.784,02 €	-35.800,94 €	-82.046,00 €	-23.835,30 €	-69.617,20 €

Bereits mit Schreiben vom 22. September 1992 wurden die Bw vom Finanzamt ersucht, eine Prognoserechnung vorzulegen. Das Finanzamt führte dazu aus: „*Sie erzielen seit 1992 Einkünfte aus Vermietung. Aus dieser Vermietung werden lt. Ihren Angaben derzeit keine positiven Einkünfte erzielt. Da es sich deshalb um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2*

Liebhabeiverordnung 1990 handeln könnte (widerlegbare Liebhabereivermutung), werden sie ersucht, anhand einer Prognoserechnung die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes (ca. 10 Jahre) nachzuweisen.“

Wie einem Aktenvermerk des Sachbearbeiters vom 28. September 1992 zu entnehmen ist, kam er aufgrund einer Vorsprache zur Ansicht, dass nicht von vornherein von Liebhaberei ausgegangen werden könne. Das Finanzamt erließ daher in der Folge für die Jahre 1992-2002 ohne nähere Begründung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide betreffend die gegenständliche Vermietung.

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2003 stellte das Finanzamt fest, dass die Vermietung im Jahr 2003 eingestellt und am Wohnhaus Wohnungseigentum begründet worden ist und kam zur Ansicht, dass die Vermietung keine Einkunftsquelle im Sinne der Abgabenvorschriften darstellte und keine Unternehmereigenschaft begründete.

Am 22. Dezember 2004 erließ das Finanzamt daher für die Jahre 1992 bis 2002 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide in denen die Umsatzsteuer mit 0 EUR festgesetzt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO ebenfalls mit 0 EUR festgestellt wurden. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, da aus der in der Zwischenzeit eingestellten Vermietung kein Gesamtüberschuss habe erzielt werden können, stelle die Vermietung des Objektes gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung keine Einkunftsquelle dar.

Gegen diese Bescheide erhoben die Bw mit Eingabe vom 21. Jänner 2005 Berufung, legten die nachfolgende Prognoserechnung vor und beantragten die Aufhebung der Bescheide und die bisher vorläufig ergangenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für endgültig zu erklären.

Prognoserechnung in EUR

Jahr	Jahr	Einnahmen	AfA	Großreparatur 1992-1994	Zinsen	sonstige Ausgaben	Überschuss	Gesamt- Überschuss
1992	1	4.069,68	-0,00	-1.117,07	-4.671,96	-84,90	-2.524,27	-2.524,27
1993	2	5.698,00	-578,40	-3.335,07	-7.231,34	-960,00	-6.406,83	-8.931,09
1994	3	6.279,00	-578,40	-3.607,31	-4.844,16	-960,00	-3.710,90	-12.642,00
1995	4	6.404,58	-578,40	-3.607,31	-4.567,86	-960,00	-3.309,01	-15.951,01
1996	5	6.532,67	-578,40	-3.607,31	-4.274,60	-960,00	-2.887,65	-18.838,65
1997	6	6.663,33	-578,40	-3.607,31	-4.263,33	-960,00	-2.445,73	-21.284,38
1998	7	6.796,59	-578,40	-3.607,31	-3.602,60	-960,00	-1.951,72	-23.236,10
1999	8	6.932,52	-578,40	-3.607,31	-3.259,37	-960,00	-1.470,07	-24.706,17
2000	9	7.071,17	-578,40	-3.607,31	-2.861,70	-960,00	-936,24	-25.642,41
2001	10	7.212,59	-578,40	-3.607,31	-2.707,65	-960,00	-640,77	-26.283,18
2002	11	7.356,85	-578,40	-2.490,24	-2.601,56	-960,00	726,65	-25.556,53
2003	12	7.503,98	-578,40	-272,24	-2.488,97	-960,00	3.204,37	-22.352,16
2004	13	7.654,06	-578,40	0	-2.370,62	-960,00	3.745,04	-18.607,12
2005	14	7.807,14	-578,40	0	-2.272,34	-960,00	3.996,40	-14.610,71

2006	15	7.963,29	-578,40	0	-2.179,43	-960,00	4.245,46	-10.365,26
2007	16	8.122,55	-578,40	0	-2.080,84	-960,00	4.503,31	-5.861,95
2008	17	8.285,00	-578,40	0	-1.976,18	-960,00	4.770,42	-1.091,52
2009	18	8.450,70	-578,40	0	-1.865,11	-960,00	5.047,19	3.955,67
2010	19	8.619,72	-578,40	0	-1.747,22	-960,00	5.334,10	9.289,77
2011	20	8.792,11	-578,40	0	-1.654,82	-960,00	5.598,89	14.888,66
2012	21	8.967,95	-578,40	0	-1.620,16	-960,00	5.809,39	20.698,05
2013	22	9.147,31	-578,40	0	-1.584,73	-960,00	6.024,18	26.722,23
2014	23	9.330,26	-578,40	0	-1.547,13	-960,00	6.244,73	32.966,96
2015	24	9.516,86	-578,40	0	-1.507,22	-960,00	6.471,24	39.438,20
2016	25	9.707,20	-578,40	0	-1.464,85	-960,00	6.703,95	46.142,16
2017	26	9.901,35	-578,40	0	-1.419,89	-960,00	6.943,06	53.085,21
2018	27	10.099,37	-578,40	0	-1.372,13	-960,00	7.188,84	60.274,15
2019	28	10.301,36	-578,40	0	-1.321,53	-960,00	7.441,43	67.715,48
2020	29	10.507,39	-578,40	0	-1.267,77	-960,00	7.701,22	75.416,70
2021	30	10.717,53	-578,40	0	-1.210,71	-960,00	7.968,42	83.385,12
2022	31	10.931,89	-578,40	0	-1.150,31	-960,00	8.243,18	91.628,30
2023	32	11.150,52	-578,40	0	-1.085,89	-960,00	8.526,23	100.154,53

In der Begründung wurde vorgebracht, es liege eine „große“ Vermietung vor, die im Punkt 3.1. des Erlasses zur LVO 1993 als entgeltliche Überlassung von Baulichkeiten definiert sei, wobei das Gebäude mehr als zwei Wohnungen aufweisen müsse, um damit eine objektive Eignung zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse nach objektiven Kriterien auszuschließen. Bei der gegenständlichen Vermietung handle es sich um ein Gebäude, welches drei Wohneinheiten aufweise, sodass hier eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 der LVO II, BGBl 1993/33 vorliege. Mindestvoraussetzung für eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Vermietungstätigkeit sei, dass die Betätigung nach der Planung (Kalkulation) unter Zugrundelegung realistischer Annahmen zumindest in einem Zeitraum von 35 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse.

In der beiliegenden Prognoserechnung, in der von realistischen Annahmen im Jahr 1993 nach Vorliegen der Überschussrechnung 1992 ausgegangen worden sei, sei ab 1995 eine jährliche Mietzinssteigerung von 2% berücksichtigt worden. Die erzielten Mieteinnahmen seien nach Fertigstellung des Umbaus mit monatlich 7.200 ATS angesetzt worden, sodass sich für das Jahr 1994 ein Gesamtumsatz von 6.279 EUR (12 x 7.200 ATS) ergebe. Die Betriebskosten seien als Durchläufer betrachtet, die Großreparaturen auf den Zeitraum von 10 Jahren verteilt und die Geldbeschaffungskosten in Höhe der tatsächlichen Zahlungen angesetzt worden. Die voraussichtlichen sonstigen Unkosten seien in der Höhe der durchschnittlichen Unkosten der Jahre 1992 bis 2002 festgesetzt worden. Bei den Kreditzinsen sei vom Stand Anfang 1993 ausgegangen worden. Zu diesem Zeitpunkt hätten zwei Raika BSK-Darlehen mit einem Zinssatz von 6% bestanden, die im Rahmen der Anschaffung des Gebäudes übernommen worden seien. Für die Anfang Jänner 1993 aufgenommenen Hypo-Darlehen in Höhe von 300.000 ATS und 385.000 ATS sowie für das ABV-Bauspardarlehen in Höhe von 700.000 ATS,

die zur Abdeckung des Hypo Baukontos dienten, sei von einem realistischen langfristigen Durchschnittszinssatz von 6% ausgegangen worden. Bei allen Darlehen seien die vorgesehenen Annuitäten zur Rückzahlung der Darlehen in der Zinsberechnung berücksichtigt worden. Aus dieser Prognoserechnung ergebe sich ein Gesamtüberschuss nach voraussichtlich 18 Jahren.

Dass dieser Gesamtüberschuss aus der Vermietung nicht eingetreten sei, sei auf die Tatsache zurückzuführen, dass sich die Bw im Jahr 2001 scheiden haben lassen, das zu einem Verkauf der bisher vermieteten Wohnung geführt habe. Dieses Ereignis werde in der Literatur als Unwägbarkeit eingestuft, deren steuerliche Auswirkungen bei der Liebhabereibeurteilung außer Acht zu lassen seien (*Rauscher*, Liebhaberei: Unwägbarkeit oder doch nur gewöhnliches Risiko, Heft 19/2004, S 625 ff). Da eine Scheidung nicht dem betätigungstypischen Risiko entspringe und auch nicht Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten sei, würden die Voraussetzungen einer „echten“ Unwägbarkeit vorliegen.

Auf Grund des Vorliegens einer „großen Vermietung“, einer realistischen Prognoserechnung, eines Gesamtüberschusses innerhalb von 35 Jahren sowie der Tatsache, dass hier eine „echte“ Unwägbarkeit vorliege, sei bei der gegenständlichen Vermietung von einer Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 1 der Liebhaberei-Verordnung auszugehen.

Das Finanzamt teilte den Bw mit, dass sich in einem Zeitraum von ca. 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten von rund -28.000 € ergebe (tatsächliche Werbungskostenüberschüsse 1992-2001 von -69.079 € und Einnahmenüberschuss der Jahre 2002-2011 nach der vorgelegten Prognose von +41.170 €) und ersuchte dazu Stellung zu nehmen.

Die Bw führten dazu im Schreiben vom 23. Mai 2005 unter Hinweis auf *Rauscher*, Liebhaberei: „Große Vermietung“ beim VwGH – Quo Vadis? SWK-Heft 29/2004, S 833 ff, zusammengefasst aus, bei der Beurteilung der Frage ob eine „große Vermietung“ in einem „überschaubaren Zeitraum“ einen Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lasse, sei nicht darauf abzustellen, ob die tatsächlichen Zahlen in der Überschussrechnung einen Gesamtüberschuss erwarten lassen, sondern ob der geplante Überschuss im Verhältnis zum üblichen Kalkulationszeitraum stehe und ob sich der Vermieter im Sinne der Kriterien wirtschaftlich bestmöglich verhalte, wenn die der Planung zu Grunde liegenden Erwartungen sich nicht erfüllen und ein solcher Gesamtüberschuss erst später zu erwarten sei.

Bezüglich des üblichen Kalkulationszeitraumes wurde eingewendet, in der Liebhabereiverordnung 1997 sei für die „große Vermietung“ eine Frist von 25 Jahren ab

Beginn der Betätigung bzw. 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen angeführt und diese Frist werde sowohl nach der vorgelegten Prognoserechnung (ein Gesamtüberschuss werde nach 18 Jahren erreicht) als auch nach der Berechnung des Finanzamtes eingehalten. Rechne man zu dem nach 20 Jahren erzielten Werbungskostenüberschuss von -28.000 € die prognostizierten Einnahmenüberschüsse der Jahre 2012 bis 2016 von +31.253 € hinzu, so würden im 25. Jahr ein Gesamtüberschuss von rd. 3.000 € erzielt. Dabei sei jedoch anzumerken, dass die Einbeziehung von Ist-Daten nicht vom Gesetzgeber oder in Erlässen vorgesehen sei. Zudem könnte durch Veränderung der in der Prognoserechnung getätigten realistischen Annahmen, die jedoch innerhalb einer gewissen Bandbreite liegen würden (zB. Änderung des Zinssatzes), auch innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt werden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. Juni 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte in der Begründung im Wesentlichen aus, für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine „kleine“ oder „große“ Vermietung handle, sei darauf abzustellen, wie viele Wohnungen tatsächlich vermietet worden seien. Nur die vermieteten Wohnungen kämen als Einkunftsquelle in Betracht. Der selbst bewohnte Teil sei auszublenden. Da tatsächlich lediglich zwei Wohnungen zur Erzielung von Einkünften verwendet worden seien, handle es sich um eine „kleine“ Vermietung nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung.

In den Fällen des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung sei bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Der Steuerpflichtige könne diese Vermutung widerlegen, wenn er nachweise, dass die Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses zu erwarten sei. Die Betätigung müsse somit objektiv ertragsfähig sein. Aus der Aktenlage ergebe sich, dass kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem überschaubaren Zeitraum tatsächlich zu erzielen sei. Bei der für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft notwendigen Prognose (nachgereichte Prognoserechnung), dürfe nicht von Hypothesen ausgegangen werden, sondern nur von Chancen, die das Projekt bei realistischer Betrachtung mit einem ausreichenden Grad an Wahrscheinlichkeiten habe. Auch wenn der tatsächliche Ertrag für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft nicht ausschlaggebend sei, sondern die objektive Ertragsfähigkeit, so sei doch die während eines angemessenen Beobachtungszeitraumes festgestellte Ertragslosigkeit ein äußerst wichtiges Indiz für die objektive Ertragslosigkeit. Diese Ertragslosigkeit sei eindeutig aus den veranlagten Jahren ersichtlich (Überschuss der Werbungskosten 1992-2003: -70.665 €). Auch wenn laut vorgelegter Prognoserechnung die Jahre 2004 bis 2013 noch berücksichtigt würden (49.072 €), ergäbe sich weiterhin ein negatives Ergebnis, wobei laut ständiger VwGH-

Judikatur auf einen Zeitraum von ca. 20 Jahren abgestellt werde. Es erübrige sich daher, auf weitere Einzelheiten der Prognoserechnung (z.B. Indexsteigerung, Instandhaltung, Höhe der Zinsen) einzugehen, zumal trotz günstiger Annahmen offensichtlich im Zeitraum von ca. 20 Jahren kein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne.

Unwägbarkeiten seien das Ergebnis negativ beeinflussender Ereignisse, die nicht den üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Abgabepflichtigen aufweisen. Unwägbarkeiten seien z.B. folgende äußere Umstände wie Vertragsabwicklungsschwierigkeiten, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, Verlust der persönlichen Arbeitskraft, Krankheit). Eine Ehescheidung stelle keine Unwägbarkeit dar.

In dem am 2. August 2005 eingebrachten Vorlageantrag, wendeten die Bw im Wesentlichen ein, es werde von der Abgabenbehörde verkannt, dass nicht nur die Scheidung an sich, sondern deren wirtschaftlichen Folgen durch die Aufteilung der Liegenschaft und der Begründung von Wohnungseigentum, die schlussendlich zum Verkauf der vermieteten Wohnungen geführt habe, zu einer „echten Unwägbarkeit“ geführt habe. Es sei wohl eindeutig, dass eine Scheidung, die zur Konsequenz habe, dass die Banken Kredite fällig stellen, sowie die Parifizierung und den Verkauf der Wohnungen vorschlagen würden, ein von den Steuerpflichtigen nicht zu beeinflussender äußerer Umstand (finanzielle Zwangslage) sei, der als negativ beeinflussendes Ereignis eingestuft werden könne und sicher nicht den üblichen Wirtschaftsablauf entspreche und in keinem Kausalzusammenhang mit einem gewollten Verhalten der Abgabepflichtigen stehe.

Wenn das Finanzamt bei der Erzielung eines Gesamtüberschusses die VwGH-Judikatur bemühe und hinsichtlich der Erzielung eines Gesamtüberschusses auf einen vom VwGH ausgesprochenen Zeitraum von 20 Jahren abstelle, so sei erwähnt, dass der VwGH in einem verstärkten Senat der vom BMF vertretenen Unterscheidung in „kleine“ und „große“ Vermietung eine Absage erteilt habe und somit diese Unterscheidung hinfällig sei. Trotzdem könne der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht gefolgt werden, dass bei der Einstufung als „kleine“ oder „große“ Vermietung nur die Anzahl der vermieteten Wohnungen ausschlaggebend sei. Aus der Formulierung, wonach unter § 2 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung die Überlassung von Gebäuden mit mindestens drei Wohneinheiten falle, könne nicht geschlossen werden, dass es sich um drei vermietete Wohnungen handeln müsse, sonst hätte das BMF die verständlichere Formulierung, dass unter § 2 Abs. 3 „die entgeltliche Überlassung von mindestens 3 (vermieteten) Wohnungen falle“ wählen können. Es sei scheinbar bewusst die zuvor zitierte Formulierung gewählt worden, dass erstens das Gebäude zumindest vermietet (Text: Überlassung von Gebäuden) sein müsse, wobei man sich hier nicht auslasse, wie viele Wohneinheiten tatsächlich vermietet sein müssten und als zweite

Voraussetzung das Gebäude mindestens 3 Wohneinheiten aufweisen müsse, um damit eine objektive Eignung zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse nach objektiven Kriterien ausschließen zu können. Diese Formulierung finde sich auch im Erlass zur Liebhabereiverordnung, AÖF 1993/1978 im Pkt. 3.1.(2), wo ergänzende Aussagen zu Bauherrenmodellen getroffen würden.

Aus der vorgelegten Prognoserechnung, die laut Urteil des Höchstgerichtes erst vorgelegt werden müsse, wenn der Steuerpflichtige dazu aufgefordert werde, gehe (aus der zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginnes realistischen Annahmen) hervor, dass der Gesamtüberschuss nach 18 Jahren erzielt werde. Auch sei zu bemerken, dass die tatsächlichen Verluste durch die in den Jahren 1992-1994 auf zehn Jahre verteilten Großreparaturen und durch die hohe Zinsbelastung bedingt seien. Gerade als die Vermietung durch den Wegfall der Zehntelabsetzungen der Großreparaturen und der aus der Umschuldung in Schweizer Franken resultierenden niedrigeren Zinsbelastung zu positiven Überschüssen führen sollte, sei die bereits oben erwähnte und von den Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Unwägbarkeit eingetreten, was beim Finanzamt den Anschein erweckt habe, hier würde keine objektive Ertragsfähigkeit vorliegen und eine genauere Betrachtung der Prognoserechnung würde sich von vornherein erübrigen.

Anzumerken sei auch, dass die Vermietung nach der von der Abgabenbehörde ermittelten Gesamtüberschussrechnung (Überschuss der Werbungskosten 1992-2003: -70.665 €, Prognoserechnung 2004-2013: +49.072 €) ein positives Gesamtergebnis nach ca. 23 Jahren (unter Berücksichtigung der Überschüsse der Jahre 2013-2016 von 19.420 €) bringen würde. Dies würde dem in der Liebhabereiverordnung für die „kleine Vermietung“ vorgesehenen Zeitraum von 20-23 Jahren und dem vom VwGH mit dem unbestimmten Begriff „von rd. 20 Jahren“ vorgesehenen Zeitraum entsprechen, bzw. davon nur geringfügig abweichen. Im Falle der „großen Vermietung“ wäre die in der Liebhabereiverordnung vorgesehenen 25 Jahren auf alle Fälle erfüllt.

In einem Vorhalteverfahren und einem Erörterungsgespräch wurde seitens der Bw weiters eingewendet, durch diverse Umschuldungen, bei denen auch private Schulden getilgt worden seien, seien nach einer vorliegenden Überprüfung Zinsen in der Höhe von 19.928,95 €, die nicht mit der Vermietung zusammenhängen würden, zu Unrecht als Werbungskosten geltend gemacht worden. Weiters seien die in den Jahren 1992-2001 abgesetzten Aufwendungen aus den Großreparaturen, die auf 10 Jahre verteilt worden seien, in der Prognoserechnung auf die Nutzungsdauer des Gebäudes, das seien 66,67 Jahre (1,5% pro Jahr) zu verteilen.

Nach der von den Bw vorgelegten weiteren Berechnung würde sich, ausgehend von den erklärten Werbungskostenüberschüssen der Jahre 1992-2002 von -69.617,20 € und den

prognostizierten Einnahmenüberschüssen der Jahre 2003-2011 von 40.445,20 €, nach Abzug der zu viel geltend gemachten Zinsen von 19.928,95 € und der Aufteilung der auf 10 Jahre abgesetzten Großreparaturen auf die Nutzungsdauer des Gebäudes von 66,67 Jahren, was zu einer weiteren Verminderung der Werbungskosten von 24.978,87 € führen würde, nach 20 Jahren, somit zu Ende des Jahres 2011, ein Gesamteinnahmenüberschuss von 15.735,82 € ergeben.

Schließlich wurde in einem gesonderten Schreiben vom 23. Juni 2008 (zusammengefasst) vorgebracht, sämtlichen in den Jahren 1992-2002 ergangenen Bescheide enthielten keine Begründung welche Ungewissheit für deren vorläufigen Erlassung maßgebend gewesen sei. Somit seien alle diese Bescheide rechtswidrig, da eine Begründung ein essentieller Bestandteil eines Bescheides sei. Dem Bescheidadressaten sei es nicht möglich zu erkennen, ob Gründe für die Vorläufigkeit vorliegen, wenn die Behörde eine Begründung des Bescheides – rechtswidrig – unterlasse. Es wäre daher vom Finanzamt genau aufzuschlüsseln gewesen, wann, warum, welche Ungewissheit in den Tatsachen gegeben war. Bei Fehlen jeglicher Begründung nach § 200 BAO sei die Norm des § 208 Abs. 1 lit. d BAO, nach der die Verjährung erst mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wird, nicht anwendbar. Andernfalls würde man sämtliche negativen Folgen des rechtswidrigen Verhaltens der Behörde einseitig den Normunterworfenen auferlegen, was nicht sachgerecht sein könne. Somit sei ein Großteil der vorläufigen Bescheide als verjährt zu betrachten. Diese Rechtsansicht sei auch von Dr. Ritz (BMF) in einem persönlich geführten Telefonat geteilt worden, der insbesondere auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 14.11.2006, RV/0707-L/04 verwiesen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Einkommensteuer

Die strittige Frage, ob die gegenständliche Vermietungstätigkeit eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt, ist für das Jahr 1992 anhand der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 (im Folgenden: LVO 1990), und für die Jahre ab 1993 anhand der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 (im Folgenden: LVO 1993), zu beurteilen. Die mit BGBl. II Nr. 358/1997 novellierte Fassung der LVO 1993 kommt gegenständlich, nachdem der maßgebliche Zeitraum vor dem 14. November 1997 begann und von der Optionsmöglichkeit gemäß § 8 Abs. 3 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 bzw. BGBl. II Nr. 15/1999, nicht Gebrauch gemacht wurde, nicht zum Tragen.

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993, die in den hier entscheidungsrelevanten Bestimmungen inhaltlich mit der LVO 1990 ident ist, liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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 1993 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").

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1.) aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2.) aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993 (darunter fallen ua. auch die sog. "kleinen Vermietungen") dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Im Zweifel ist das Vorliegen der Gesamtüberschusserzielungsabsicht bzw. das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Abgabepflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. *Doralt/Renner*, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 512, 514; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 402). Die Widerlegbarkeit der Liebhabereivermutung setzt nämlich voraus, dass trotz Auftretens von Werbungskostenüberschüssen die Erzielung eines Gesamtüberschusses jedenfalls in einem überschaubaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes vertreten die Bw die Auffassung, dass es sich bei den gegenständlich vermieteten zwei Wohnungen um eine typisch erwerbswirtschaftliche Gebäudevermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993 handelt und schließen daraus, dass Liebhaberei dann nicht vorliege, wenn ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach 35 Jahren bzw. nach 25 oder 28 Jahren erzielt werde.

Die von den Bw in Anlehnung an die Verwaltungspraxis (Liebhabereierrichtlinien) vorgenommene Abgrenzung, wonach die Überlassung von Gebäuden, die mindestens drei Wohnungen aufweisen, in jedem Fall bereits als eine "große Vermietung" im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO 1993 anzusehen ist, ist der LVO 1993 nicht zu entnehmen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob ein Mietobjekt nach Art und Umfang näher der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (§ 2 Abs. 3 LVO), gemessen am Idealbild eines Zinshauses, oder näher der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet (§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO 1993), steht (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 161).

Das gegenständliche Wohnhaus, das sich im äußeren Erscheinungsbild von einem ortsüblichen Ein- oder Zweifamilienwohnhaus nicht unterscheidet und in dem im Berufszeitraum zwei der drei Wohnungen vermietet waren, ist ebenso wie Eigentumswohnungen prinzipiell in besonderem Maße für eine Nutzung im Rahmen der persönlichen Lebensführung geeignet. Bei dieser Größenordnung besteht durchaus die Möglichkeit, die bisherige Vermietungstätigkeit einzuschränken oder zu beenden und eine oder auch beide der bisher vermieteten Wohnungen einer Eigennutzung zuzuführen (vgl. dazu zB auch *Rief/Keppert*, SWK 3/1996, A 39). Zu berücksichtigen ist auch, dass die Vermietung von zwei in einem Gebäude befindlichen Wohnungen mit nahezu identer Einnahmen- und Ausgabenstruktur und vergleichsweise geringem Bewirtschaftungsaufwand der Bewirtschaftung von in besonderem Maße für die private Lebensführung geeigneten Wirtschaftsgütern doch deutlich näher steht als der - am Idealbild eines Zinshauses gemessenen und erwerbswirtschaftlich orientierten - entgeltlichen Überlassung von

Gebäuden. Bei der Einordnung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 LVO 1993 bzw. § 2 Abs. 3 LVO war insbesondere darauf Bedacht zu nehmen, wie viel Wohnungen einer Vermietung zugeführt worden sind und nicht wie viel Wohnungen das Gebäude insgesamt aufweist, denn Gegenstand der Beurteilung ist die Vermietungstätigkeit, somit der entgeltlich überlassene Gebäudeteil und nicht die Größe des Gebäudes an sich. Tatsächlich ist nicht das ganze Gebäude entgeltlich an Dritte überlassen worden, sondern nur zwei der drei Wohnungen sind einer Vermietung zugeführt worden und bei nur zwei Wohnungen liegt eine Eignung zur Befriedigung persönlicher Wohnbedürfnisse jedenfalls vor.

Das Finanzamt ist daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu Recht von einer (kleinen) Vermietung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 ausgegangen.

Die Unterscheidung zwischen einer Vermietung nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 (kleine Vermietung) und § 2 Abs. 3 LVO 1993 (große Vermietung) mag zwar – wie unten noch näher auszuführen ist – im Bereich der Umsatzsteuer von wesentlicher Bedeutung sein, für die ertragsteuerliche Betrachtung kommt ihr im streitgegenständlichen Fall - wie auch von den Bw im Vorlageantrag nicht in Abrede gestellt worden ist - keine besondere Bedeutung zu, da die LVO 1997 –wie bereits eingangs ausgeführt - nicht anzuwenden ist und hinsichtlich der hier anzuwendenden LVO 1990 und 1993 der Verwaltungsgerichtshof ausgehend von dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, wiederholt ausgesprochen hat, dass der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen im Falle der Vermietung ein Gesamterfolg erwirtschaftbar sein muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen ist. Dieser absehbare Zeitraum stimmt mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 LVO in den hier anzuwendenden Fassungen, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 der LVO überein, kommt daher sowohl bei der unter § 1 Abs. 1 der LVO fallenden als auch bei der unter § 1 Abs. 2 fallenden Gebäudevermietung zur Anwendung (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170 mit weiteren Nachweisen).

Die Bw sind in der erstmals mit der Berufungsschrift vorgelegten oben dargestellten Prognoserechnung nicht von den in den vergangenen Jahren tatsächlich erzielten Einnahmen und Ausgaben ausgegangen, sondern haben auch für die bereits veranlagten Jahre von 1992 bis 2002 im Nachhinein eine (Prognose)Berechnung erstellt, wie sich die Vermietung bei einer äußerst optimistischen Betrachtung hätte entwickeln können und baut auf dieses so entwickelte Zahlenwerk die Prognose für die kommenden Jahre auf und kommt nach 18 Jahren seit Beginn der Vermietung zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Bw begründen dies damit, die Prognoserechnung, die als ex ante

Rechnung anzusehen sei, nehme im Hinblick einer objektiven Ertragsfähigkeit nicht darauf Rücksicht wie es im Jahr 2002 tatsächlich gewesen sei, es komme daher auf die tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 1992-2002 für die Einstufung der Tätigkeit nicht an.

Abgesehen davon, dass es sich bei der vorgelegten Berechnung der Ertragsfähigkeit hinsichtlich der Jahre 1992-2003 nicht um eine ex ante, sondern um eine im Zuge der Berufung im Jahr 2005 ex post erstellte „Prognoserechnung“ handelt, vermag der Unabhängige Finanzsenat die Ansicht, wonach die Ertragsfähigkeit einer Vermietung unabhängig von der tatsächlichen Entwicklung abzuschätzen sei, nicht zu teilen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn die Vermietung nach der **konkret ausgeübten Art** der Vermietung objektiv nicht geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erbringen (vgl. ua VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278). Entscheidend für die Prognoserechnung der zukünftigen Entwicklung ist daher wie sie sich aus der Beobachtung der Entwicklung von Einnahmen und Ausgaben während eines längeren Zeitraumes ergibt (vgl. VwGH 26.6.1990. 89/14/0295), denn die Frage der objektiven Ertragsfähigkeit einer Betätigung in der betriebenen Art, lässt sich regelmäßig erst nach längerfristiger Beobachtung beantworten, weil erst nach Ablauf eines im Einzelfall tauglichen Beobachtungszeitraumes mit der notwendigen Sicherheit Prognosen angestellt werden können, ob sich die Tätigkeit in der **betriebenen Weise** innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung üblichen Zeitraumes im Sinne einer positiven Steuererhebung zugänglichen Art rechnen wird (VwGH 30.10.1996, 95/13/0122). Bereits im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0171 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über die Ertragsaussicht der Tätigkeit diene. Bedürfte es nur einer plausiblen Prognoserechnung, nach der mit einem positiven Gesamtergebnis zu rechnen ist, ohne auf die tatsächlichen Verhältnisse Rücksicht zu nehmen, bedürfte es keines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036). Lediglich Unwägbarkeiten bleiben bei der Prognoserechnung außer Betracht. Dass der von den Bw in den Jahren 1992 bis 2002 erzielte Werbungskostenüberschuss durch Unwägbarkeiten entstanden oder erhöht worden wäre, wurde aber weder behauptet noch konnten im Ermittlungsverfahren solche festgestellt werden.

Bereits im Vorhalt vom 22. Jänner 2008 ist den Bw unter Pkt. 10 mitgeteilt worden, dass unter Zugrundelegung der eingangs dargestellten, tatsächlich erzielten Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1992 bis 2002 ein positives Gesamtergebnis erst

wesentlich später zu erzielen gewesen wäre als sich dies nach der vorgelegten Prognoserechnung ergeben würde. Hinsichtlich der prognostizierten Einnahmen wurde darauf hingewiesen, dass die Prognoserechnung bereits im Jahr 2000 von Mieteinnahmen (ohne Betriebskosten) von über 7.000 € ausgehe, die jährlich um 2% erhöht würden. Tatsächlich lagen die Mieteinnahmen im Jahr 2002 (in jenem Jahr in dem beide Wohnungen noch vermietet waren) aber erst bei 6.781 € und nicht wie in der Prognose angenommen, bei 7.356,85 €. Die Prognoserechnung geht daher auch für die für die Folgejahre prognostizierten Einnahmen von einer überhöhten Ausgangsbasis aus.

Legt man der von den Bw vorgelegten Prognoserechnung die tatsächlichen Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1992-2002 zu Grunde und geht man bei den Einnahmen für die Prognoserechnung von den tatsächlich erzielten Einnahmen des Jahres 2002 unter der Annahme einer jährlichen Erhöhung von 2% aus (wie von den Bw vorgenommen), so ergibt sich unter Beibehaltung aller von den Bw prognostizierten Werbungskosten nachfolgende Prognose:

Prognoserechnung in EUR

Jahr	Jahr der Vermietung	Einnahmen	AfA	Groß-reparaturen 1992-1994	Zinsen	sonstige Ausgaben	Überschuss	Gesamt-überschuss
1992-2002	1-11	77.849,06	-5.784,02	-35.800,94	-82.046,00	-23.835,30		-69.617,20
2003	12	6.916,66	-578,40	-272,24	-2.488,97	-960,00	2.617,05	-67.000,15
2004	13	7.054,99	-578,40	0	-2.370,62	-960,00	3.145,97	-63.854,18
2005	14	7.196,09	-578,40	0	-2.272,34	-960,00	3.385,35	-60.468,83
2006	15	7.340,09	-578,40	0	-2.179,43	-960,00	3.622,19	-56.846,64
2007	16	7.486,82	-578,40	0	-2.080,84	-960,00	3.867,58	-52.979,06
2008	17	7.636,55	-578,40	0	-1.976,18	-960,00	4.121,97	-48.857,09
2009	18	7.789,28	-578,40	0	-1.865,11	-960,00	4.385,77	-44.471,32
2010	19	7.945,07	-578,40	0	-1.747,22	-960,00	4.659,45	-39.811,87
2011	20	8.103,97	-578,40	0	-1.654,82	-960,00	4.910,75	-34.901,12

Nach 20 Jahren der Vermietung ergäbe sich daher immer noch ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von nahezu 35.000 €. Tatsächlich sind aber auch die Werbungskosten von den Bw zu niedrig angesetzt worden. So gehen sie in ihrer Prognose davon aus, dass die Betriebskosten zur Gänze von den Mietern getragen werden. Wie aber den Überschussrechnungen zu entnehmen ist, sind die als Werbungskosten geltend gemachten Betriebskosten höher als die als Einnahmen von den Mietern erklärten Betriebskosten, sodass auch diese nicht gedeckten Betriebskosten in der Prognose mit zu berücksichtigen gewesen wären.

Hinsichtlich der angesetzten Schuldzinsen wurden die Bw um Aufklärung ersucht (Pkt. 9 des Vorhaltes), worauf der enorme Rückgang des Zinsaufwandes im Jahr 2002 zurückzuführen

gewesen sei. So seien im Jahr 2001 für die zwei vermieteten Wohnungen Schuldzinsen in der Höhe von 8.968,73 € (123.412,37 ATS) und im Jahr 2002 nur mehr von 3.731,39 € geltend gemacht worden und in der Prognoserechnung seien für das Jahr 2003 gar nur mehr 2.488,97 € angesetzt worden.

Die Bw begründeten dies damit (ad Pkt. 9 der Vorhaltbeantwortung), dass im Jahr 2002 die Sparkasse auf sämtliche Zinsen verzichtet habe. Bei diesen angeblich nachgelassenen Zinsen handelt es sich nach einem vorgelegten Kontoauszug der Bausparkasse der österreichischen Sparkassen AG (KtoNr. xxxx) bei einem ausgewiesenen Darlehensstand zum 31. Dezember 2002 von 152.864,99 € um im Jahr 2002 angefallene Darlehens- und Verzugszinsen von 9.082,69 €. Wie den Bw bereits im Erörterungsgespräch mitgeteilt worden ist, ergeben sich für den behaupteten Zinsnachlass keine Anhaltspunkte, denn in der Hypothekarklage der Bausparkasse vom 25. Juli 2003, in welcher der gesamte aushaftende Betrag von 162.091,57 € eingeklagt worden ist, sind auch die im Jahr 2002 angefallenen Zinsen enthalten.

Der steuerliche Vertreter der Bw sagte zwar zu, diesen Umstand näher aufzuklären, ein entsprechender Nachweis für den behaupteten Zinsnachlass ist aber auch im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens nicht beigebracht worden. Es mag zwar richtig sein, wie die Bw in einem weiteren Schreiben vom 30. April 2008 ausführen, dass diese Zinsen deshalb im Jahr 2002 nicht angesetzt worden seien, weil es in diesem Jahr zu keinen Zinszahlungen und Darlehenstilgungen gekommen ist, dies rechtfertigt es aber nicht diese fälligen Zinsen auch für die Prognoserechnung völlig außer Acht zu lassen.

Bezüglich der bisher geltend gemachten Schuldzinsen brachten die Bw im wesentlichen vor, bei den in den Jahren 1996-2000 durchgeführten diversen Umschuldungen seien nicht nur die mit der Vermietung zusammenhängenden Darlehen, sondern auch private Kontokorrentschulden und Darlehen umgeschuldet worden. Dadurch dass die Zinsen aus diesen umgeschuldeten Darlehen (entsprechend dem vermieteten Anteil) zu 2/3 geltend gemacht worden seien, seien in den jeweiligen Überschussrechnungen zu hohe Zinsen angesetzt worden. Nach einer vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Berechnung, wären in den Jahren 1996 bis 2001 Schuldzinsen in der Höhe von 19.928,95 € zu Unrecht geltend gemacht worden, sodass für die Liebhabereibetrachtung der in den Jahren 1992-2002 erklärte Werbungskostenüberschuss um diesen Betrag zu verringern wäre.

So sind nach den Angaben des steuerlichen Vertreters Anfang des Jahres 1998 mit dem Bauspardarlehen KtoNr. xxxx in der Höhe von 3,2 Mio. ATS drei dem vermieteten Gebäude

zuordenbare Kredite der Landes Hypotheken Bank Tirol (KtoNr. 4444, 5555, 6666) über 1.232.978,49 ATS umgeschuldet worden. Der Restbetrag von 1.967.021,52 € hätte zur Abdeckung des privaten Girokontos gedient. Von den 1.232.978,48 ATS wiederum wären nur zwei Drittel, dies seien 821.985,66 ATS dem vermieteten Teil (2 von 3 Wohnungen) zuzuordnen. Damit hätten nur 25,69% (821.985,66 von 3,2 Mio.) der von diesem Kredit anfallenden Zinsen als Werbungskosten geltend gemacht worden dürfen, tatsächlich seien aber 66,67% (zwei Drittel) geltend gemacht worden. Somit wären nach einer Berechnung des steuerlichen Vertreters allein aus diesem Kredit in den Jahren 1998-2001 13.029 € zu Unrecht als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Wie aus den im Zuge des weiteren Verfahrens vorgelegten Unterlagen hervorgeht, handelt es sich bei den ausgewiesenen 3,2 Mio. ATS um ein Bauspar-Zwischendarlehen, wovon 1,3 Mio. ATS am 29. Oktober 1997 als Eigenmitteldotation für den Bausparvertrag und 1.870.000 ATS zur Umschuldung verwendet worden ist. Diese Eigenmitteldotation ist am 31. Mai 1999 wiederum dem Bauspardarlehen gutgeschrieben worden, das mit Ende 1999 mit 1.986.138,68 ATS aushaftete. An Kreditmitteln aus diesem Bausparvertrag sind den Bw daher insgesamt nur 1,9 Mio. ATS (3,2 Mio. abzüglich 1,3 Mio. Eigenmitteldotation) zur Verfügung gestanden.

Wie aus einem vorgelegten Überweisungsbeleg zu entnehmen ist, sind vom zur Verfügung stehenden Darlehensbetrag von 1.870.300 ATS zur Tilgung der Kredite der Landes Hypotheken Bank Tirol (KtoNr. 4444, 5555, 6666) 1.289.300 ATS und der Restbetrag von 581.000 ATS zur Abdeckung des Girokontos KtoNr. 7777 verwendet worden. Geht man davon aus, dass von den Krediten der Landes Hypotheken Bank Tirol wiederum nur zwei Drittel, somit 859.533 ATS den vermieteten Wohnungen zuzurechnen ist, so würden nicht wie vom steuerlichen Vertreter berechnet 25,69%, sondern rd. 46% der Schuldzinsen die Vermietung betreffen. Tatsächlich dürften aber auch die abgedeckten Schulden auf dem Girokonto der Bw zu einem erheblichen Teil der Vermietung zuzurechnen sein, da wie aus den Darlehensverträgen zu entnehmen ist, die monatlichen Darlehensraten mittels Dauerauftrag von diesem Girokonto abgebucht worden sind und der Schuldenstand am Girokonto somit wiederum (zumindest zum Teil) aus diesen geleisteten Darlehensraten herrühren dürfte. Ein Nachweis darüber wie hoch der Schuldenstand auf diesem Girokonto war und welcher Teil dieser Schulden dem Privatbereich bzw. der Vermietung zuzurechnen ist, ist aber nicht erbracht worden.

Insgesamt betrachtet, kann zwar nicht ausgeschlossen werden, dass ein Teil der geltend gemachten Schuldzinsen dem privaten Bereich zuzuordnen ist und daher zu Unrecht im

Rahmen der gegenständlichen Vermietung geltend gemacht worden ist, der von den Bw angeführte Betrag ist aber wie allein an Hand dieses Darlehens gezeigt werden konnte, jedenfalls zu hoch gegriffen. Welcher Teil tatsächlich dem privaten Bereich zuzuordnen ist, ist von den Bw nicht nachgewiesen worden und blieb daher im Dunkeln. Der Unabhängige Finanzsenat sieht sich daher außerstande, einen konkreten Betrag der angeblich zu Unrecht geltend gemachten Zinsen zu beziffern, zumal es Sache der Bw gewesen wäre, für diese doch eher ungewöhnliche Behauptung einen zweifelsfreien Beweis vorzulegen.

Neben diesem Bauspardarlehen bestand noch ein im Jahr 1999 und 2000 zur Umschuldung aufgenommener Fremdwährungskredit (KtoNr. 8888), der Ende des Jahres 2002 mit 183.162 CHF bzw. mit dem Gegenwert von 126.257,67 € aushaftete und deren Zinsen entsprechend den vermieteten Anteil zu zwei Drittel als Werbungskosten geltend gemacht worden sind. Auch dieser Kredit hätte nach den Angaben der Bw nur zu 21,12% der Umschuldung von Krediten gedient, die den vermieteten Wohnungen zuzuordnen seien, sodass auch aus diesem Kredit in den Jahren 2000 und 2001 Schuldzinsen von 3.960,63 € zu Unrecht geltend gemacht worden seien, die bei der Liebhabereibeurteilung nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden dürften. Ein Nachweis für diese Behauptung ist aber auch hier nicht erbracht worden. Aber selbst unter dieser Annahme würden sich den beiden vermieteten Wohnungen zu Ende des Jahres 2002 (wie unten angeführt) zuordenbare Kreditschulden von 96.983,52 € ergeben.

Kredite:	Stand 31.12.2002:	<u>Anteil Vermietung</u>	Betrag Vermietung
S-Bausparkasse Kto. 7777:	152.864,99 €	davon 46,00%	70.317,90 €
CHF Kredit Nr. 8888 CHF	126.257,67 €	davon 21,12%	26.665,62 €
Summe	279.122,66 €		96.983,52 €

Bei einem langjährigen Durchschnittzinssatz von 5% ergäbe sich ab dem Jahr 2003 eine Zinsbelastung von über 4.800 € p.a.. Von den Bw wurden für das Jahr 2003 hingegen nur 2.489 € als Zinsen angesetzt, die sich bis zum Jahr 2011 auf 1.654 € reduzieren sollten. Mit einer Senkung der Zinsen in diesem Ausmaß wäre bei einer Fortführung der Vermietung aber wohl nicht zu rechnen gewesen, da das erst 1998 abgeschlossene Bausparkassendarlehen eine Laufzeit von 20 Jahren und der Fremdwährungskredit aus den Jahren 1999-2000 von 15 Jahren hat und zudem beim Fremdwährungskredit nach der vorliegenden Krediturkunde ein Kapitalrest von 51.400 CHF erst am Ende der Laufzeit fällig geworden wäre. Selbst wenn - wie von den Bw behauptet - in den Jahren 1997 bis 2001 zu viel Zinsen als Werbungskosten geltend gemacht worden sein sollten, so würden diese zu Unrecht geltend gemachten Zinsen die in der Prognose für die Jahre 2003-2011 zu niedrig angesetzten Zinsen nicht aufheben.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht daher keine Veranlassung die insgesamt im Kalkulationszeitraum 1992-2011 angefallenen bzw. prognostizierten Zinsen zu kürzen.

Weiters versuchen die Bw ein positives Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren dadurch zu prognostizieren, indem sie die in den Abgabenerklärungen nach § 28 Abs. 2 EStG auf 10 Jahre verteilt geltend gemachten Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten (Großreparaturen) auf den für vermietete Gebäude gesetzlichen AfA-Satz von 1,5 % reduzieren, was nach ihrer Berechnung für den Zeitraum von 1992-2011 zu einer weiteren Verminderung der Werbungskosten von 24.979 € geführt hätte.

Abgesehen davon, dass nach der oben dargestellten Prognoserechnung selbst bei einer Reduktion der Werbungskosten von rd. 25.000 € nach 20 Jahren seit Beginn der Vermietung noch immer kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar gewesen wäre, ist eine solche Umrechnung auf eine Gebäude-AfA von 1,5% nicht zulässig. Eine solche Umrechnung auf die Nutzungsdauer des Gebäudes wäre nur sachgerecht, wenn es sich bei den geltend gemachten Investitionen um steuerlich begünstigt abschreibbaren Herstellungsaufwand im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG handeln würde (vgl. VwGH 22.1.1985, 84/14/0048; 26.6.1990, 89/14/0295; *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz. 525, 526). Ein solcher Aufwand liegt aber hier nicht vor. Wie die Bw dazu unter Pkt. 2 Vorhaltbeantwortung vom 11. Februar 2008 mitteilten, handelt es sich bei den in den Jahren 1992, 1993 und 1994 durchgeführten „Großreparaturen“ im Ausmaß von insgesamt 744.567,09 ATS (1992: 230.568,95 ATS; 1993: 457.805,47 ATS; 1994: 56.192,67 ATS) um Drainagearbeiten, Dämmung und Verputzung der Fassade, Holzverschalung der Fassade, neues Stiegengeländer, Fliesenlegearbeiten, Verlegung von Platten ums Haus, neue Haustür ua.. Bei diesen Maßnahmen handelt es sich um typische Instandsetzungsarbeiten im Sinne des § 28 Abs. 2 EStG und nicht um steuerlich begünstigt abschreibbare Herstellungskosten.

Die vom steuerlichen Vertreter der Bw im Schreiben vom 30. Mai 2008 vorgebrachte Ansicht, wonach die in den Jahren 1992-1994 durchgeführten Instandsetzungsarbeiten als anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand zu den Anschaffungskosten gehörten und daher auf die Nutzungsdauer des Gebäudes aufzuteilen seien, vermag der Unabhängige Finanzsenat nicht zu teilen. Die Aktivierungspflicht von anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand wird, soweit das Gebäude Wohnzwecken dient, durch die mit dem EStG 1988 eingeführte Sonderbestimmung des § 28 Abs. 2 EStG verdrängt, nach der Instandsetzungsarbeiten bei Mietwohngrundstücken zwingend auf 10 Jahre verteilt abzusetzen sind (kritisch dazu *Doralt/Mayr*, EStG⁶, § 6 Tz 82, § 28 Tz 134). Eine Aufteilung dieser Aufwendungen auf die

Nutzungsdauer des Gebäudes, ist daher auch für Zwecke der Liebhabereibeurteilung nicht vorzunehmen.

Auch den weiteren Einwand, wonach die Ehescheidung der Bw, die zur Fälligestellung des Bausparkkredites über 162.000 € und letztendlich zur Einstellung der Vermietung, der Parifizierung des Wohnhauses, den Verkauf einer Wohnung sowie der Aufteilung der beiden anderen Wohnungen auf die beiden Bw geführt habe, als Unwägbarkeit anzusehen sei, vermag der Unabhängige Finanzsenat in dieser Allgemeinheit nicht zuzustimmen.

Es ist zwar richtig, dass bei einer auf zunächst unbestimmte Zeit geplanten Vermietungstätigkeit, einer vor Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses aus konkreten Unwägbarkeiten vorgenommenen Einstellung der Vermietung, der Annahme der Ertragsfähigkeit dieser Vermietung nicht entgegensteht, wobei auch Unwägbarkeiten, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen, steuerlich beachtlich sein können (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0151 und die dort angeführten Vorerkenntnisse). Im gegenständlichen Fall war aber, entgegen der Behauptung der Bw, nicht die im Jahr 2001 erfolgte Ehescheidung ursächlich für die zwei Jahre später erfolgte Fälligestellung des oben erwähnten Bauspardarlehens sowie für die in der Folge vorgenommenen Einstellung der Vermietung, samt den teilweisen Verkauf der Wohnungen, sondern die Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten der Bw, die wiederum nicht in der Ehescheidung sondern in der bereits seit Beginn der Vermietung schlechten finanziellen Situation der Vermieter begründet liegt.

Dadurch dass die Anschaffung des Mietobjektes als auch die vorgenommenen Instandsetzungsarbeiten zur Gänze mit Fremdmitteln finanziert worden sind, war vom Anfang an ungewiss, ob die Vermietung geeignet ist einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen. Da die Bw zudem noch ihren Zahlungsverpflichtungen nicht hinreichend bzw. nur schleppend nachgekommen sind, hat sich der Schuldenstand und die Zinsbelastung noch zusätzlich erhöht, das die Ertragsfähigkeit der Vermietung weiter verschlechtert hat. Allein der Umstand, dass während der Vermietungstätigkeit die Zinsaufwendungen höher waren als die Mieteinnahmen (einschließlich der Betriebskostensätze) und ein Abbau der Schulden nicht in Sicht war, lässt erkennen, dass bei dieser Bewirtschaftungsform ein Gesamteinnahmenüberschuss wohl kaum erwartet werden konnte. Auch musste mit einer Veräußerung des Mietobjektes latent gerechnet werden, da die Fälligestellung der angehäuften Schulden nur durch immer wieder vorgenommene Umschuldungen verhindert werden konnte. Die Einstellung der Vermietung und teilweise Veräußerung des Mietobjektes ist daher nicht in durch Unwägbarkeiten (Ehescheidung) entstandenen unvorhergesehenen Verlusten zu

suchen, sondern in der seit Beginn der Vermietung bestehenden mangelnden Kapitalausstattung und den durch die hohe finanzielle Belastung damit typischerweise verbundenen wirtschaftlichen Risiken.

Aber selbst wenn man die Ehescheidung der beiden Bw als Unwägbarkeit anerkennen würde, würde dies an der Gesamtbeurteilung nichts ändern, da – wie bereits oben aufgezeigt – die Vermietung der beiden streitgegenständlichen Wohnungen in der ausschließlich durch Fremdkapitaleinsatz geprägten Bewirtschaftungsform selbst bei einer Fortführung nicht geeignet gewesen wäre innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes von rd. 20 Jahren einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Folglich konnte aber auch die Vermutung iSd § 1 Abs. 2 Z 1 gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 nicht widerlegt werden. Es liegt somit aus Sicht der Liebhabereiverordnung keine Einkunftsquelle vor.

Mangels Einkunftsquelleneigenschaft hat daher gemäß § 190 Abs. 1 BAO eine Feststellung von Einkünften zu unterbleiben. Das Finanzamt hat dies für die Berufungsjahre dadurch erkennbar zum Ausdruck gebracht, indem sie in den angefochtenen endgültigen Bescheiden nach § 188 BAO die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0 EUR festgestellt hat.

2) Umsatzsteuer:

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzliche Bedeutung. Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 LVO 1993 ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften (vgl. VwGH 24.4.2002, 96/13/0191; 16.2.2006, 2004/14/0082).

Nach § 2 Abs. 5 Z 2 des für die strittigen Jahre 1992 bis 1994 anzuwendenden UStG 1972 bzw. des ab dem Jahr 1995 anzuwendenden UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Die §§ 1 bis 6 LVO 1993 sind bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993 anzuwenden (§ 8 Abs. 1 Z 2 LVO 1993).

Im Anwendungsbereich des UStG 1972 gilt eine als Liebhaberei einzustufende Tätigkeit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Das bedeutet, dass eine Person nicht Unternehmer iSd UStG 1972 ist, wenn ihre Tätigkeit auf Dauer gesehen und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (vgl. VwGH 24.6.1990, 97/15/0146). Umsätze aus einer solchen Tätigkeit werden nicht im Rahmen eines Unternehmens erzielt und unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Das Finanzamt hat für die Berufungsjahre 1992 bis 1994 Umsatzsteuerbescheide erlassen, mit denen die Umsatzsteuer mit 0 EUR festgesetzt worden ist. Damit hat das Finanzamt hinreichend zum Ausdruck gebracht, dass die von der Bw erzielten Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Bezüglich der für Zeiträume ab 1995 geltenden Rechtslage ist zu berücksichtigen, dass Österreich mit dem Beitritt zur EU sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, insbesondere an die Sechste MwSt-Richtlinie angepasst hat. Diesbezüglich hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082 aufgezeigt, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts (Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie) als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist.

Wie bereits oben zur Einkommensteuer ausgeführt, lag im gegenständliche Fall eine Vermietung von Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor. Die erzielten Vermietungsumsätze der Jahre 1995 bis 2002 waren daher von der Umsatzsteuer befreit. Die vom Finanzamt für die Jahre 1995-2002 erlassenen Umsatzsteuerbescheide, in denen die Umsatzsteuer wie in den Vorjahren mit 0 EUR festgesetzt wurde, kommen inhaltlich einer Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss gleich. Folglich stellt sich die Vorgehensweise des Finanzamtes im Ergebnis auch für die Jahre 1995 bis 2002 als zutreffend dar.

3) Verjährung

Die zunächst gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen erklärungsgemäßen Umsatzsteuerbescheide und Feststellungsbescheide der Jahre 1992 bis 2002, die durch die angefochtenen endgültigen Bescheide vom 22. Dezember 2004 ersetzt worden sind, haben keine Begründung enthalten.

Die Bw räumen zwar ein, dass diese Bescheide formal dem Rechtsbestand angehörten, wendete aber ein, die Norm des § 208 Abs. 1 lit. d BAO, nach der die Verjährung erst mit

Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Ungewissheit beseitigt wird, sei aber nicht anwendbar, weil die Behörde nicht einmal im Ansatz begründet habe, warum diese Bescheide vorläufig erlassen worden sind. Wenn die Behörde eine Begründung des Bescheides rechtswidrig unterlasse, sei aus Sicht des Normunterworfenen nämlich nicht zu erkennen, ob Gründe für die Vorläufigkeit vorliegen. Bei Fehlen jeglicher Begründung nach § 200 BAO sei daher die Norm des § 208 Abs. 1 lit. d BAO schon dem Grunde nach nicht anwendbar. Somit seien die Bescheide im Sinne der allgemeinen Verjährungsregeln aber schon als verjährt zu betrachten.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Nach Abs. 2 leg.cit. ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

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

An das Fehlen der Begründung in einem Bescheid hat der Gesetzgeber von sich aus keine Konsequenzen geknüpft. Im Fall des Fehlens einer Begründung in einem Bescheid hat der Bescheidadressat gemäß § 245 Abs. 2 BAO tätig zu werden, wonach der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) gehemmt wird. Die Begründung eines Bescheides hat nämlich nur informative, für sich nicht normative Bedeutung. Sie ist im Zweifel, wenn der Spruch des Bescheides nicht klar genug ist und der Auslegung bedarf, zur Interpretation des Spruches heranzuziehen, eine darüber hinausgehende Verbindlichkeit kommt der Begründung jedoch nicht zu (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, Seite 964, 2. Absatz). Obwohl nun eine entgegen § 93 Abs. 3 lit. a BAO fehlende oder mangelhafte Begründung eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darstellt, steht dies der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen (*Ritz*, BAO³, § 93 Tz 27; VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

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

Was den Einwand betrifft, zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen endgültigen Bescheide im Jahr 2004 sei die Geltendmachung der Abgabenansprüche (zumindest zum Teil) bereits verjährt gewesen, weil wegen der fehlenden Begründung der vorläufigen Bescheide nicht zu erkennen gewesen sei, ob Gründe für die Vorläufigkeit vorlagen und ein Normunterwerfener deshalb die Wirkung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO im Sinne einer Verlängerung der Verjährungsfrist nicht in Kauf nehmen müsste, vermag der Unabhängige Finanzsenat im konkreten Fall nicht zu teilen.

Zunächst ist festzustellen, dass die hier strittige Bemessungsverjährung das Recht zur Festsetzung von **Abgaben** betrifft. Auf die der Abgabenfestsetzung vorangehenden Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sind daher die Bestimmungen der Verjährung nicht anwendbar (vgl. VwGH 22.4.1998, 93/13/0277; Ritz, BAO³, § 207, Tz. 8).

Die Einrede der Verjährung kann daher im gegenständlichen Fall nur für die festgesetzte Umsatzsteuer der Jahre 1992-2002 von Bedeutung sein, nicht aber für die nach § 188 BAO erlassenen strittigen Feststellungsbescheide dieser Jahre, die ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden konnten.

Die Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer beträgt fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Nach § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004, wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Die Verjährungsfrist beginnt grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO).

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

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

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO ist zwar dann nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand hat (vgl. VwGH 18.10.1984, 83/15/0085),

sodass sich in diesem Fall der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO richtet (*Ritz*, aaO, § 208 Tz 4). Ein derartigen Fall liegt aber hier nicht vor.

Auch die Bw bestreiten nicht, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden gegeben waren, sondern sie stützen ihre Ansicht der Nichtanwendbarkeit des § 208 Abs. 1 lit. d BAO lediglich auf den Umstand, dass die Vorläufigkeit der Bescheiderlassung in den Bescheiden formal nicht begründet war.

Bereits mit Schreiben vom 22. Juli 1992 ist den Bw – wie bereits eingangs dargestellt – mitgeteilt worden, dass mangels positiver Einkünfte es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine Liebhabereitätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO handeln könnte und ist daher aufgefordert worden, anhand einer Prognoserechnung die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses nachzuweisen. Zwar hat – wie der Aktenlage und den Angaben der Bw zu entnehmen ist – ein Bediensteter des Finanzamtes im Auftrag der Bw in dieser Sache beim Finanzamt vorgesprochen, die angeforderte Prognoserechnung ist aber nicht vorgelegt worden. Das Finanzamt ist damals aufgrund dieser Vorsprache zur Ansicht gekommen, dass bei der gegenständlichen Vermietung nicht von vornherein von Liebhaberei ausgegangen werden könne und hat daher in der Folge (ohne Begründung) vorläufige Umsatzsteuerbescheide für 1992-2002 erlassen (Aktenvermerk des Sachbearbeiters des Finanzamtes vom 28.9.1992).

Vorläufige Bescheide dürfen nach hA 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*, aaO, § 200 Tz 5 und *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Seite 367 ff und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung). Ist die zukünftige Entwicklung der Betätigung ungewiss, so ist die Betätigung so lange zu beobachten, bis mit einiger Sicherheit prognostiziert werden kann, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Dies gilt auch für die Umsatzsteuer (in diesem Sinne auch *Rauscher/Grübler*, SWK 16/2002, S 468). Während der Beobachtung der Tätigkeit sind die Abgaben vorläufig festzusetzen.

Aufgrund der bestehenden Werbungskostenüberschüsse und der nicht vorgelegten Prognoserechnung konnte eine endgültige Qualifizierung der Vermietungstätigkeit der Bw als Einkunftsquelle oder Liebhaberei nicht vorgenommen werden. Aus damaliger Sicht lag eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit im Tatatschenbereich zweifelsfrei vor. Das

Finanzamt hat daher zu Recht vorläufige Bescheide erlassen. Der Aktenlage (Vorhalt des Finanzamtes, Aktenvermerk über Vorsprache) ist auch zu entnehmen, dass diese Zweifel über die zukünftige Ertragslage der Vermietung Grund für die Erlassung der vorläufigen Bescheide war, selbst wenn dieser Grund in den Bescheiden nicht gesondert angeführt worden ist.

Auch den Bw musste aufgrund des vorangegangenen Ermittlungsverfahrens klar gewesen sein, dass die vorerst noch nicht zu klärende Liebhabereiproblematik einer endgültigen Bescheiderlassung entgegengestanden ist. Dies zeigt sich auch darin, dass die Bw weder einen Antrag auf Mitteilung der mangelnden Begründung noch die Vorläufigkeit als solches in Streit gezogen haben und damit die Bescheide in Rechtskraft erwachsen ließen.

Lagen, wie im vorliegenden Fall, die objektiven Voraussetzungen für die vorläufige Abgabefestsetzung zweifelsfrei vor und waren die die Vorläufigkeit begründenden Tatsachen auf Grund des Ermittlungsverfahrens offenkundig auch den Bw bekannt, so kann allein der Umstand, dass das Finanzamt die Gründe für die Vorläufigkeit in den Bescheiden nicht dargelegt hat, nicht dazu führen, dass die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO nach der sich der Beginn der Verjährung nach dem Zeitpunkt des Wegfall der Ungewissheit richtet, nicht anwendbar ist und damit die Verjährung nach der allgemeinen Regelung des § 208 Abs. 1 lit. a BAO bereits mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, zu laufen beginnt.

Auch der Hinweis der Bw auf die Entscheidung des UFS vom 14.11.2006, RV/0707-L/04, vermag ihre Ansicht nicht zu stützen. Diese Entscheidung hatte nicht den Beginn der Verjährung zum Gegenstand, sondern die Frage, ob ein vorläufiger Bescheid neuerlich durch einen vorläufigen Bescheid ersetzt werden kann, wenn schon aus dem ersten Bescheid keine Ungewissheit erschlossen werden kann. Wie aber oben ausgeführt, lagen im gegenständlichen Fall die objektiven Voraussetzungen für die Erlassung von vorläufigen Bescheiden unzweifelhaft vor.

Die gesetzliche Anordnung des § 200 Abs. 2 BAO, einen vorläufigen Bescheid durch einen endgültigen Bescheid zu ersetzen, stellt auf dem 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).

Wie bereits ausgeführt, ist bei einer ungewissen zukünftigen Entwicklung einer Vermietung, diese über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg zu beobachten, bis annähernd verlässliche Aussagen über deren Ertragsfähigkeit getroffen werden können.

Die Dauer des Beobachtungszeitraumes ist von der LVO nicht vorgegeben sondern hängt von den jeweils gegebenen Umständen des Einzelfalles ab. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Regel ein Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren angemessen sein (vgl. VwGH 14.5.1991, 88/14/0167, 0168), unter bestimmten Umständen kann er aber auch länger oder kürzer sein (vgl. VwGH 26.9.1990, 89/14/0295).

Geht man von einem nach der Judikatur jedenfalls zulässigen Beobachtungszeitraum von 8 Jahren aus, so umfasst der hier maßgebliche Beobachtungszeitraum die Jahre 1992-1999. Das Finanzamt hatte daher frühestens nach Ablauf des Jahres 1999 erstmals die Möglichkeit eine annähernd verlässliche Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietung vornehmen zu können. Das wiederum hatte zur Folge, dass die fünfjährige Verjährungsfrist frühestens mit Ablauf des Jahres 1999 zu Laufen begonnen hat. Die hier angefochtenen im Jahr 2004 erlassenen endgültigen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1992 bis 2002 sind daher jedenfalls innerhalb der Verjährungsfrist ergangen.

Hinsichtlich der Jahre 1998-2002 ist anzumerken, dass unabhängig vom Zeitpunkt des Wegfalles einer Ungewissheit - schon aufgrund der allgemeinen Verjährungsfrist des § 208 Abs. 1 lit. a BAO der Eintritt der Verjährung nicht erfolgt ist.

Auch stand im Jahr 2004 der Erlassung endgültiger Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992-1993 die absolute Verjährungsfrist des § 209 Abs. 3 BAO nicht entgegen, die für die hier anzuwendenden Rechtslage vor dem StReformG 2005, BGBl. I 57/2004 noch fünfzehn Jahre betragen hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden

Innsbruck, am 16. Oktober 2008

Beilage: Baubescheid (Original) vom 1.3.1976

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei