



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Artner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 8200 Gleisdorf, Ludersdorf 201, vom 15. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärt aus den Vermietungen: G, M , S, Ü, H und R Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig ist, ob das Finanzamt berechtigt war, nach Durchführung einer Außenprüfung - wiederum - vorläufige (§ 200 Abs. 1 BAO) Bescheide zu erlassen.

Im **Außenprüfungsbericht vom 20. Februar 2006** wurde ua. festgestellt, dass es sich bei der Vermietung des Objektes: G um Liebhaberei handle (vgl. Tz 1).

Weiters wurde im Prüfungsbericht ua. Folgendes festgestellt (vgl. Tz 4 und 5):

"Hinsichtlich der noch vorhandenen Vermietungen erfolgt die Veranlagung weiterhin gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, da nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist (...)"

Die Prüfungsfeststellungen wurden eingehend mit dem steuerrechtlichen Vertreter besprochen, dem Grunde und der Höhe nach anerkannt und außer Streit gestellt."

Dem entsprechend ergingen in der Folge die **Bescheide vom 21. Februar 2006** betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2004 vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO).

Mit **Schreiben vom 27. Februar 2006** sendete die steuerliche Vertreterin der Bw. den an sie per Post übermittelten o.a. Außenprüfungsbericht vom 20. Februar 2006 samt der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Februar 2006 an das Finanzamt „mit der Bitte um Berichtigung“ zurück: Die o.a. Tz 4 und Tz 5 seien zu streichen, tatsächlich sei nichts besprochen worden, die Veranlagung habe endgültig zu erfolgen, und die Betriebsprüfung sei mit der Schlussbesprechung beendet.

In der **Berufung vom 15. März 2006** beantragte die Bw. die Erlassung endgültiger Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2004, und zwar mit der Begründung, dass im Zuge der Betriebsprüfung ausschließlich betreffend das Objekt: G die Liebhaberei zum Thema erhoben worden sei. Betreffend andere Objekte sei Liebhaberei während des gesamten Prüfungsverfahrens nicht behauptet worden. Somit bestehe aber für eine weitere vorläufige Veranlagung gar keine Rechtsgrundlage. Das Betriebsprüfungsverfahren sei abgeschlossen, ein weiterer Eingriff in geprüfte Jahre im Interesse der Rechtssicherheit ausgeschlossen. Die o.a. Feststellungen im Prüfungsbericht betreffend die weitere vorläufige Veranlagung sowie die Außerstreichstellung würden nicht den Tatsachen entsprechen – klarer ausgedrückt: seien unwahre Behauptungen, welche nach Abschluss der Betriebsprüfung in die Niederschrift aufgenommen worden seien. Eine Unterschrift unter diese unwahre Niederschrift sei deshalb verweigert und auch die Berichtigung der Niederschrift urgierter worden.

Laut einer in den Akten befindlichen internen **Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 20. März 2006** treffe es zwar zu, dass während der Betriebsprüfung „betreffend die anderen Objekte“ nicht konkret über Liebhaberei gesprochen worden sei (die Prognoserechnung sei vorgelegen; der steuerliche Vertreter habe auf Grund der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 2000 sowie der abverlangten Prognoserechnung Kenntnis vom Grund für die vorläufige Veranlagung gehabt; eine endgültige Beurteilung sei von Seiten der Betriebsprüfung als noch zu früh angesehen worden). Es sei damals jedoch sehr wohl darüber gesprochen worden, dass die Veranlagung weiterhin vorläufig erfolge, weil eine endgültige Beurteilung betreffend die anderen Objekte durch die Betriebsprüfung noch nicht möglich sei.

Mit **Vorhalt des Finanzamtes vom 3. April 2006** wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, welche derzeitigen wirtschaftlichen Gegebenheiten hinsichtlich der Objekte: M und Ü für eine endgültige Beurteilung (Wegfall der Ungewissheit) sprechen würden. Um die Darlegung der objektiven Ertragsfähigkeit dieser Objekte – die prognostizierten Überschüsse 2003 und 2004 seien tatsächlich nicht erreicht worden – sowie auch der „subjektiven“ Ertragsfähigkeit werde gebeten. Die Bw. möge außerdem darlegen, welche konkreten Maßnahmen gesetzt worden seien bzw. gesetzt würden, um einen Gesamtüberschuss innerhalb des Beobachtungszeitraumes zu erreichen. Weiters werde um die Vorlage der Überschussrechnungen 2005 betreffend die Objekte: M und Ü gebeten.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 24. April 2006** gab die Bw. hinsichtlich des Objektes: M bekannt, dass der letzte Mieter dort seine Mieten über lange Zeiträume nicht bezahlt habe; daraus würden die Werbungskostenüberschüsse in den vergangenen Jahren resultieren. Die Wohnungen seien nunmehr erfolgreich an Mieter vermietet, die ihre Mieten regelmäßig bezahlen würden. Die Instandhaltungs- und Rechtsanwaltskosten seien noch dem früheren Mietverhältnis zuzuordnen. Würden diese beiden Posten gedanklich ausgeschieden, werde bereits 2004 ein positives Ergebnis von rd. 6.000 Euro erzielt (vgl. Jahresüberschuss 2003). Daraus ergebe sich, dass hier in voraussichtlich 4 Jahren ein Totalüberschuss erzielt werde.

Was das Objekt: Ü anlangt, so hätte dieses in den letzten Jahren nicht durchgehend vermietet werden können. Die Werbungskostenüberschüsse seien auf Leerstehungen zurückzuführen, mit welchen für die Zukunft nicht mehr gerechnet werde. In den letzten beiden Jahren hätten diesbezüglich nur mehr geringfügige Verluste hingenommen werden müssen, wobei für das Jahr 2004 auch noch zu berücksichtigen sei, dass Betriebskostennachzahlungen das Ergebnis belastet hätten. Bei regelmäßiger Bezahlung der Mieten durch den Mieter sei jedenfalls mit Einnahmenüberschüssen zu rechnen, die sich etwa wie folgt ergeben würden:

Einnahmen	3.840,00 Euro
Betriebskosten	-1.200,00 Euro
Abschreibungen	-850,00 Euro
übrige Kosten geschätzt	-500,00 Euro
Einnahmenüberschuss	1.290,00 Euro

Demnach würde in voraussichtlich 10 Jahren ein Totalüberschuss erzielt werden.

Überschussrechnungen für das Jahr 2005 gebe es hinsichtlich beider Objekte noch nicht.

In der (abweisenden) **Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006** führte das Finanzamt zunächst grundsätzlich aus, dass eine Vermietung dann als Liebhaberei zu

qualifizieren sei, wenn sie objektiv nicht geeignet sei, innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erbringen. Die objektive Ertragsfähigkeit sei anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Liege der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten, so sei dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden könne.

- Zum Objekt: M – kleine Vermietung:

Auf Grund der Tatsache, dass dieses Objekt im Jahre 1998 erworben (Wohnungseigentum an W2 laut Kaufvertrag vom 2. November 1998 über 106/690tel Anteile, Wohnungseigentum an KW1 laut Kaufvertrag vom 2. November 1998 über 68/690tel Anteile, Wohnungseigentum an KW2 laut Kaufvertrag vom 2. November 1998 über 29/690tel Anteile, jeweils an der EZ X) und die Vermietung bereits 1998 aufgenommen worden sei, sei der Zeitraum ab dem Jahr 1998 in die Gesamtüberlegungen einzubeziehen. Eine (überarbeitete) Prognoserechnung sei nicht vorgelegt worden, ebenso nicht eine Überschussrechnung für 2005. Das bisherige Vorbringen sei nicht durch neue Beweismittel belegt worden. Auch sei in der Berufung keine zahlenmäßige Aufstellung enthalten, die einen Einnahmenüberschuss ausweise. Es sei lediglich ohne Untermauerung mit Zahlen prognostiziert worden, dass in voraussichtlich 4 Jahren ein Totalüberschuss erzielt werde, sofern die Instandhaltungs- und Rechtsanwaltskosten aus den früheren Mietverhältnissen nicht negativ berücksichtigt würden. Betrachte man im vorliegenden Fall aber den Zeitraum ab 1998, so ergebe sich frühestens nach 12 Jahren - Ende 2010 - ein Totalüberschuss, sofern die geschätzten Einnahmen als plausibel und nachvollziehbar erachtet werden können.

Aus der Vermietung des Objektes: M seien in den Jahren 1998 bis 2004 nachstehende Werbungskostenüberschüsse veranlagt (erklärt) worden:

1998	-63.129,32 S
1999	-13.864,68 S
2000	-132.381,81 S
2001	-81.719,94 S
2002	-2.198,70 Euro
2003	7.001,93 Euro
2004	-4.693,67 Euro
Gesamtüberschuss	-21.045,19 Euro

Im Zuge der Veranlagung 2002 sei von der Bw. für dieses Objekt eine Prognoserechnung abverlangt worden. Mit Schreiben vom 5. November 2004 sei diese vorgelegt worden. Die Planungsrechnung umfasse den Zeitraum 2003 bis 2010, und es sei demnach bis zum Jahr 2010 ein Gesamtüberschuss in Höhe von 35.823,17 Euro errechnet worden. In diesem Zusammenhang seien jedoch die erklärten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus den Jahren 1998 bis 2002 nicht in die Berechnung miteinbezogen worden. Bei Miteinbeziehung dieser und Übernahme der prognostizierten Überschüsse laut Planrechnung ergebe sich für den Zeitraum 1998 bis 2010 - bei Annahme einer „optimalen“ Vermietung - ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 18.040,07 Euro (und nicht wie prognostiziert 35.823,17 Euro). Die vorgelegte Prognoserechnung gehe aber von einer Vollvermietung und einem zeitlich lückenlosen Mieterwechsel aus.

Vorläufige Bescheide dürften vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant seien. So könnte nach der Judikatur etwa für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürften diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden. Sei die zukünftige Entwicklung einer Betätigung ungewiss, so sei die Betätigung so lange zu beobachten, bis mit einiger Sicherheit prognostiziert werden könne, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Dies gelte auch für die Umsatzsteuer. Während der Beobachtung der Tätigkeit seien die Abgaben vorläufig festzusetzen. Durch die vorläufige Veranlagung werde die Möglichkeit gegeben, die Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit in den folgenden Jahren noch nachweisen zu können.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO sei die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt sei (annähernd verlässliche Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit bzw. Erfüllbarkeit der erstellten Prognoserechnung). Auf Grund der Aktenlage lasse sich aber weder plausibel noch nachvollziehbar belegen, dass die Ungewissheiten im Tatsachenbereich bezüglich des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens von Liebhaberei beseitigt wären, zumal keine annähernd verlässlichen Aussagen über die objektive Ertragsfähigkeit dieser Vermietung seitens der Bw. getroffen werden konnten.

Die tatsächlichen Einnahmen bzw. die tatsächlichen Werbungskosten seien teils weder in der Prognoserechnung vom 5. November 2004 noch in der Prognosedarstellung vom 24. April 2006 ausreichend berücksichtigt worden. Die wirtschaftliche Entwicklung künftiger Jahre könnte seitens des Finanzamtes zum derzeitigen Zeitpunkt (Bescheiderlassung) nicht endgültig beurteilt werden. In Abwägung der Umstände eher für Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle bedeute dies, dass derzeit weiterhin berechtigte Zweifel an der Erfüllbarkeit

der Prognosen bestünden, wonach ein Gesamtüberschuss binnen 20 Jahren erzielbar sein solle, womit die Vorläufigkeit der Bescheide aber gerechtfertigt sei.

- Zum Objekt: Ü – kleine Vermietung:

Auf Grund der Tatsache, dass dieses Objekt im Jahre 1998 erworben (11/100 Anteile an der EZ Y laut Übergabsvertrag vom 29. Dezember 1998) und die Vermietung bereits 1998 aufgenommen worden sei, sei der Zeitraum ab dem Jahr 1998 in die Gesamtüberlegungen einzubeziehen. Eine (überarbeitete) Prognoserechnung sei nicht vorgelegt worden, ebenso nicht eine Überschussrechnung für das Jahr 2005. Das bisherige Vorbringen sei nicht durch neue Beweismittel belegt worden. Im Rahmen der Berufung sei lediglich eine zahlenmäßige Aufstellung vorgelegt worden, die einen Einnahmenüberschuss von über 1.290,00 Euro ausweise, und zwar unter der Voraussetzung der regelmäßigen Bezahlung der Mieten. Gleichzeitig sei prognostiziert worden, dass in voraussichtlich 10 Jahren ein Totalüberschuss erzielt sein werde, sofern für 2004 die Betriebskostennachzahlungen nicht negativ berücksichtigt würden. Betrachte man im vorliegenden Fall aber den Zeitraum ab dem Jahr 1998, so ergebe sich hier frühestens nach 19 Jahren, Ende 2016, ein Totalüberschuss, sofern die geschätzten Einnahmen als plausibel und nachvollziehbar erachtet werden könnten.

Aus der Vermietung des Objektes: Ü seien in den Jahren 1998 bis 2004 nachstehende Werbungskostenüberschüsse veranlagt (erklärt) worden:

1998	-10.499,00 S
1999	-31.575,12 S
2000	-55.555,27 S
2001	-33.916,77 S
2002	-2.849,77 Euro
2003	-18,70 Euro
2004	-286,27 Euro
Gesamtüberschuss	-12.714,57 Euro

Im Zuge der Veranlagung 2002 sei von der Bw. für dieses Objekt eine Prognoserechnung abverlangt worden. Die Planungsrechnung umfasse den Zeitraum 2003 bis 2010, und es sei demnach bis zum Jahre 2010 ein Gesamtüberschuss in Höhe von 5.559,98 Euro errechnet worden. Zu dieser Prognoserechnung werde aber festgestellt, dass sich die prognostizierten Überschüsse 2003 und 2004 tatsächlich nicht erfüllt hätten. Außerdem seien die erklärten Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus den Jahren 1998 bis 2002 in Höhe von -170.759,85 S bzw. 12.409,60 Euro nicht in die Berechnung miteinbezogen worden. Bei

Miteinbeziehung dieser und Übernahme der prognostizierten Überschüsse laut Bw. für die Jahre 2005 bis 2010 ergebe sich ein Gesamtüberschuss in Höhe von -7.692,51 Euro. Die vorgelegte Prognoserechnung gehe aber von einer Vollvermietung und einem zeitlich lückenlosen Mieterwechsel aus.

Vorläufige Bescheide dürften vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant seien. So könnte nach der Judikatur etwa für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürften diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden. Sei die zukünftige Entwicklung einer Betätigung ungewiss, so sei die Betätigung so lange zu beobachten, bis mit einiger Sicherheit prognostiziert werden könne, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Dies gelte auch für die Umsatzsteuer. Während der Beobachtung der Tätigkeit seien die Abgaben vorläufig festzusetzen. Durch die vorläufige Veranlagung werde die Möglichkeit gegeben, die Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit in den folgenden Jahren noch nachweisen zu können.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO sei die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt sei (annähernd verlässliche Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit bzw. Erfüllbarkeit der erstellten Prognoserechnung). Auf Grund der Aktenlage lasse sich aber weder plausibel noch nachvollziehbar belegen, dass die Ungewissheiten im Tatsachenbereich bezüglich des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens von Liebhaberei beseitigt wären, zumal keine annähernd verlässlichen Aussagen über die objektive Ertragsfähigkeit dieser Vermietung seitens der Bw. getroffen werden konnten.

Die tatsächlichen Einnahmen bzw. die tatsächlichen Werbungskosten seien teils weder in der Prognoserechnung vom 5. November 2004 noch in der Prognosedarstellung vom 24. April 2006 ausreichend berücksichtigt worden. Die wirtschaftliche Entwicklung künftiger Jahre könnte seitens des Finanzamtes zum derzeitigen Zeitpunkt (Bescheiderlassung) nicht endgültig beurteilt werden. In Abwägung der Umstände eher für Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle bedeute dies, dass derzeit weiterhin berechtigte Zweifel an der Erfüllbarkeit der Prognosen bestünden, wonach ein Gesamtüberschuss binnen 20 Jahren erzielbar sein solle, womit die Vorläufigkeit der Bescheide aber gerechtfertigt sei.

- Weitere „Rügen“:

Die Bw. verkenne, dass die BAO keine Bestimmung kenne, welche es der Abgabenbehörde verbieten würde, eine Außenprüfung mit vorläufigen Bescheiden abzuschließen. Insbesondere

schließe § 200 Abs. 2 BAO die Erlassung vorläufiger Bescheide im Zuge einer Außenprüfung nicht aus.

Im vorliegenden Fall habe im Zuge des Prüfungsverfahrens die Ungewissheit lediglich hinsichtlich der Wohnung G beseitigt werden können, nicht jedoch auch hinsichtlich der Objekte: M und Ü. Mangels eines ausreichenden Beobachtungszeitraumes sowie auf Grund des Umstandes, dass sich die bisherigen Prognoserechnungen bzw. -darstellungen als nicht erfüllbar herausgestellt hätten, könnte seitens des Finanzamtes aber erst zu einem späteren Zeitpunkt über das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von Liebhaberei abgesprochen werden.

Dagegen brachte die Bw. im **Vorlageantrag vom 25. Oktober 2006** vor, dass das Finanzamt, hätte es Zweifel am Vorliegen der Einkunftsquelleneigenschaft der weiteren Mietobjekte gehabt, im abgeführten Betriebsprüfungsverfahren darüber Erhebungen anzustellen gehabt hätte. Es seien aber keinerlei Maßnahmen ergriffen worden, den diesbezüglichen Sachverhalt zu erheben. Die Betriebsprüferin habe auch keinerlei Hinweis gegeben, dass sie an der Einkunftsquelleneigenschaft der anderen Mietobjekte (außer G) zweifle. Die Bw. habe daher im Betriebsprüfungsverfahren weder Gelegenheit noch Veranlassung gehabt, zur Frage der Einkunftsquelleneigenschaft Stellung zu nehmen. Wenn ein Sachverhalt im Rahmen einer Betriebsprüfung zu keiner Feststellung führe, sei eine anschließende vorläufige Veranlagung wohl ausgeschlossen. Zweck einer Betriebsprüfung sei es ja, über den Prüfungszeitraum abschließende Feststellungen zu treffen und Rechtssicherheit zu schaffen. Nur wenn dies nicht gelinge, stehe weiterhin eine vorläufige Veranlagung zur Disposition. Es widerspreche aber verfahrensrechtlichen Bestimmungen und auch dem Grundsatz von Treu und Glauben, wenn die Betriebsprüferin diese allgemein gültigen Prüfungsgrundsätze über Bord werfe. Bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen bzw. im Hinblick auf die anzuwendenden Prüfungsgrundsätze sei im vorliegenden Fall daher die endgültige Veranlagung geboten. Inhaltliche Ausführungen erübrigten sich im Hinblick auf das abgeschlossene Betriebsprüfungsverfahren. Die vorläufige Veranlagung würde somit eine schwerwiegende Verletzung von Verfahrensvorschriften bedeuten und zu einem inhaltlich rechtswidrigen Ergebnis führen.

Im **Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Februar 2007** wurde zunächst vorausgeschickt, dass das Finanzamt offenbar davon ausgehe, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine endgültige Bescheiderlassung (noch) nicht erfüllt seien (vgl. Außenprüfungsbericht vom 20. Februar 2006, Tz 4; Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006). Dagegen stünde die Bw. auf dem Standpunkt, dass im vorliegenden Fall „für weitere vorläufige Veranlagungen (...) keine Rechtsgrundlage“ bestehe (vgl. Berufung vom 15. März 2006; Vorlageantrag vom 25. Oktober 2006). Die Bw. werde daher gebeten,

anhand einer Prognoserechnung (ausgehend von den Echtzahlen der Vergangenheit) darzulegen, wann aus der Vermietung: M einerseits und aus der Vermietung: Ü andererseits mit der Erzielung eines Totalüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten Ihrer Ansicht nach voraussichtlich zu rechnen sei.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2007** erklärte die Bw., dass die Frage nach dem Vorliegen von Liebhaberei hinsichtlich der Vermietungen: M und Ü bereits vor der Betriebsprüfung Gegenstand von Vorhaltsverfahren gewesen sei. Die Prüferin habe diese Frage während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens aber niemals angesprochen. Auch während der Schlussbesprechung sei dieses Thema mit keinem Wort erwähnt worden. Insbesondere im Hinblick darauf, dass Liebhaberei im Zusammenhang mit einem anderen Mietobjekt (G) wesentlichstes Thema der Betriebsprüfung gewesen sei, habe die Bw. davon ausgehen können, dass die Prüferin bei den anderen Objekten die Liebhaberei eben ausgeschlossen habe. Eine Betriebsprüfung verfolge im Falle einer vorherigen vorläufigen Veranlagung nach den normalen Denkgesetzen das Ziel, die Frage, ob eine vorläufige Veranlagung auch in Zukunft aufrecht bleibe oder endgültig veranlagt werden könne, zu klären. Mangels irgendwelcher Betriebsprüfungsfeststellungen zu diesem Thema sei eine weitere vorläufige Veranlagung ausgeschlossen und habe die Veranlagung unter Einschluss der Betriebsprüfungsfeststellungen endgültig zu erfolgen. Dass die Prüferin in die zu einem späteren Zeitpunkt nach der Schlussbesprechung angefertigte Niederschrift zwei Feststellungen aufzunehmen beabsichtigt habe, welche während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens mit keinem Wort angesprochen worden seien, widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben. Wie sich anlässlich eines Gesprächs mit Vertretern des Finanzamtes herausgestellt habe, habe die Prüferin die Frage der Liebhaberei auch für diese beiden anderen Objekte untersucht, daraus aber keinerlei Fragen an den Abgabepflichtigen abgeleitet und auch keinen Hinweis auf eine beabsichtigte Feststellung abgegeben. Dies sei im Rahmen dieser Besprechung mehrmals unwidersprochen geblieben. Vorhalte seien in der Vergangenheit immer wieder beantwortet, im Laufe der Betriebsprüfung aber nicht neuerlich angefordert worden. Es bestehe daher nach abgeschlossener Betriebsprüfung kein Grund, in die materiellrechtliche Prüfung einzusteigen, ob hinsichtlich dieser beiden Objekte (Anm.: M und Ü) Liebhaberei vorliege. Diese Frage sei im Rahmen der Betriebsprüfung dahingehend entschieden worden, dass die Bw. mit entsprechenden Fragen nicht konfrontiert worden sei und somit eine Betriebsprüfungsfeststellung nicht habe zustande kommen können. Es sei nicht Zweck des zweitinstanzlichen Verfahrens, faktisch eine Wiederholungsprüfung vorzunehmen, zumal sich die Prüferin diesem Thema nach eigener Aussage ohnedies hinreichend gewidmet habe. Wenn die Prüferin keinen Grund sehe, dieses Thema im Laufe der gesamten Prüfung irgendeinmal anzusprechen, so stehe dafür auch das zweitinstanzliche

Verfahren nicht zur Verfügung. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Frage, ob Liebhaberei vorliege, würde nichts anderes als eine Wiederholungsprüfung darstellen. Eine solche sei aber nur unter den eingeschränkten Voraussetzungen des § 148 Abs. 3 BAO zulässig, welche hier allesamt nicht vorliegen würden. Die Vermietung der beiden verfahrensgegenständlichen Objekte erfolge seit dem Jahr 1998. Es sei kein objektiver Grund ersichtlich, warum in der Zeitspanne zwischen 1998 und Betriebsprüfung (bis 20. Februar 2006) die Einkunftsquelleneigenschaft nicht hätte beurteilt werden können.

Von vorübergehenden Hindernissen (Stoll, BAO, S. 2100), die eine endgültige Veranlagung nicht ermöglichen würden, könnte hier wohl keine Rede mehr sein. Die sich aus § 200 BAO ergebende Berechtigung, Abgaben vorläufig festzusetzen, entbinde die Behörde nicht von der im § 115 BAO begründeten Ermittlungspflicht, denn die Vorläufigkeit dürfe nur ausgesprochen werden, wenn ungewiss sei, ob und inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung der Abgabe eingetreten seien, also nur dann, wenn trotz angemessener Bemühungen der Behörde, den Sachverhalt aufzuklären, Unsicherheiten in tatsächlicher Hinsicht bleiben würden (Stoll, BAO, S 2100). Eine vorläufige Veranlagung sei nur zulässig, wenn die Ungewissheit eine vorübergehende sei, die durch weitere Ermittlungen, durch sonstige der Aufklärung dienende Maßnahmen überwunden werden könne, dass also angenommen werden könne, dass in absehbarer Zeit Gewissheit über den Sachverhalt zu gewinnen sei (Stoll, BAO, S 2101). Es sei demnach nicht vorgesehen, unter Anwendung des § 200 BAO die endgültige Veranlagung beliebig zu verschieben; vielmehr habe die Behörde zeitnah alle erforderlichen Erkundigungen einzuholen, welche eine endgültige Veranlagung ermöglichen würden. Wäre damit zu rechnen, dass die Ungewissheit eine dauernde sei, mit deren Beseitigung sohin nicht gerechnet werden könne, dann wäre ein vorläufiger Bescheid nicht zulässig (vgl. Fellner, ÖStZ 1964, 129). Es wäre verfehlt, in Fällen, in denen Tatbeständen begrifflich eine längere zeitliche Dimension eigen sei, eine zeitraumbezogene endgültige Beurteilung erst dann vorzunehmen, wenn der zeitlich dimensionierte Sachverhalt voll erfüllt sei, bis dahin aber die Abgaben vorläufig festsetzen zu wollen und somit erst dann eine endgültige Festsetzung vorzunehmen, wenn der Sachverhalt in seiner ganzen zeitlichen Ausdehnung erfüllt sei (Stoll, BAO, S 2103). Sachverhalte, für die zeitraum- oder zeitpunktbezogen ein Tatbestandsbild geprägt sei, bedürften für diesen Zeitraum oder Zeitpunkt einer Erfassung und Beurteilung, dies naturgemäß aber gerade aus eben diesem zeitlichen Blickwinkel einer späteren Zeitstufe (Stoll, BAO, S 2103). - Diese Argumentation ließe sich nach Belieben durch Zitierung von Stoll und anderen Literaturstellen ausweiten.

Somit bleibe im vorliegenden Fall für eine vorläufige Veranlagung nach Abschluss der Betriebsprüfung – insbesondere ohne den Abgabepflichtigen mit irgendwelchen Vorhalten zum Zwecke der Erlangung der notwendigen Sicherheit zu konfrontieren - gemäß § 200 BAO

keinerlei Spielraum. Infolge der Feststellung im Betriebsprüfungsbericht, wonach die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei, komme die Prüferin zum Schluss, dass nach reiflicher Prüfung des Sachverhalts die Wahrscheinlichkeit der Einkunftsquelleneigenschaft überwiege. Die notwendige Konsequenz sei die endgültige Veranlagung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus den beiden verfahrensgegenständlichen Mietobjekten für die geprüften und die davor liegenden Jahre. Für eine diesbezügliche materiellrechtliche Prüfung bestehe mangels Berufungsantrags und im Hinblick auf die abgeschlossene Betriebsprüfung keine Veranlassung, zumal Prognoserechnungen schon vor Jahren vorgelegt worden seien, sich die Prüferin offensichtlich auch ohne Befassung der Bw. ein Bild vom Sachverhalt habe machen können und Zeiträume bis Ende 2005 auf Grund der USt-Nachschaubereitung ohnedies schon amtsbekannt seien.

Mit **Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Mai 2007** wurde der Bw. mitgeteilt, dass ihre (vor allem verfahrensrechtlichen) Ausführungen in der o.a. Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2007 zur Kenntnis genommen würden. Unter Hinweis auf § 115 Abs. 1 BAO, wonach auch der Unabhängige Finanzsenat die materielle Wahrheit zu erforschen habe, werde die Bw. aber nochmals gebeten, anhand von Prognoserechnungen (ausgehend von den Echtzahlen bis zumindest einschließlich Ende 2006) darzulegen, wann aus der Vermietung: M einerseits und aus der Vermietung: Ü andererseits mit der Erzielung eines Totalüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten Ihrer Ansicht nach voraussichtlich zu rechnen sein werde.

Dieser Vorhalt wurde blieb zunächst unbeantwortet.

Am **14. bzw. 18. Juni 2007** langten beim Finanzamt die **Steuererklärungen 2005** ein. Aus den beiliegenden Überschussermittlungen geht hervor, dass im Jahr 2005 aus der Vermietung: M ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 1.466,38 Euro und aus der Vermietung: Ü ein Einnahmenüberschuss in Höhe von 127,20 Euro erzielt wurde.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 4. Juli 2007** legte die Bw. eine Aufstellung, beinhaltend ua. die Ergebnisse 2006 (demnach M: +9.656,33 Euro und Ü: -1.825,28 Euro) sowie eine Prognoserechnung (demnach M: 2007 +4.500,00 Euro, ab 2008 jährlich 5.500,00 Euro; Ü: 2007 +1.700,00 Euro, ab 2008 jährlich 2.600,00 Euro), vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei den verfahrensgegenständlichen Vermietungen (M und Ü) handelt es sich unbestrittenmaßen um sog. „kleine“ Vermietungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3

Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl II 1997/358 (LVO) (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006, Seite 3 und 5).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Als absehbarer Zeitraum gilt in diesem Zusammenhang ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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 § 190 Abs. 1 erster Satz BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Diese sinngemäße Anwendbarkeit ermöglicht es ua., auch Feststellungsbescheide nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu erlassen (vgl. Ritz, BAO³, § 190 Tz 1).

Nach § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Zu erforschen ist demnach die materielle Wahrheit (vgl. Ritz, BAO³, § 115 Tz 4).

Nach § 119 Abs. 1 BAO besteht die Verpflichtung der Abgabepflichtigen zur Offenlegung abgabenrechtlich bedeutsamer Umstände (vgl. Ritz, BAO³, § 119 Tz 1).

Ausgehend von dieser Rechtslage wird zunächst festgestellt, dass laut den bisher vorliegenden Ergebnissen (1998 bis 2006) aus der Vermietung: M ein Totalverlust in Höhe von 12.855,24 Euro (bei – mit Ausnahme der Jahre 2003 und 2006 – ständigen Werbungskostenüberschüssen) und aus der Vermietung: Ü ein Totalverlust in Höhe von 14.412,65 Euro (bei - mit Ausnahme eines geringfügigen Einnahmenüberschusses im Jahr 2005 - ständigen, zuletzt wieder stark steigenden, Werbungskostenüberschüssen bzw. zT sogar einnahmenlosen Jahren) erzielt wurde.

Zu der von der Bw. in Ergänzung zur Feststellungserklärung 2002 beigebrachten „Prognoserechnung“ vom 5. November 2004 (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006, Seite 4 und 6) ist festzustellen, dass dort überhaupt nur die Jahre 2003 bis 2010 berücksichtigt sind und hinsichtlich der Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 überdies deutliche Abweichungen von den in der Folge dann tatsächlich erzielten/erklärten Vermietungsergebnissen bestehen (zB 2004: M: prognostiziert -2.285,79 Euro, tatsächlich erzielt -4.693,67 Euro; Ü: prognostiziert +437,01 Euro, tatsächlich erzielt -286,27 Euro; zB 2005: M: prognostiziert +6.514,21 Euro, tatsächlich erzielt -1.466,38 Euro; Ü: prognostiziert +837,01 Euro, tatsächlich erzielt +127,20 Euro; zB 2006: Ü: prognostiziert 837,01 Euro, tatsächlich erzielt -1.825,28 Euro).

Diese „Prognoserechnung“ vom 5. November 2004 weicht wiederum deutlich von den mit Vorhaltsbeantwortung vom 24. April 2006 bekannt gegebenen (Plan)Zahlen der Bw. ab (demnach jährliche Einnahmenschüsse betreffend M in Höhe von 6.000,00 Euro und betreffend Ü in Höhe von 1.290,00 Euro). Entsprechend den dort gemachten Angaben wäre mit der Erzielung eines Totalüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im Fall der Vermietung: M voraussichtlich im Jahr 2010 (dh. nach insgesamt 12-13 Jahren) und im Fall der Vermietung: Ü voraussichtlich im Jahr 2016 (dh. nach insgesamt 18-19 Jahren) zu rechnen (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006, Seite 3 und 5).

Von diesen (Plan)Zahlen vom 24. April 2006 weicht wiederum die beim Unabhängigen Finanzsenat erst am 5. Juli 2007 eingelangte Prognoserechnung erheblich ab (demnach jährliche Einnahmenschüsse betreffend M 2007 in Höhe von 4.500 Euro, ab 2008 in Höhe von 5.500,00 Euro, und betreffend Ü 2007 in Höhe von 1.700,00 Euro, ab 2008 in Höhe von 2.600,00 Euro). Danach ergäbe sich also sowohl hinsichtlich der Vermietung: M als auch der Vermietung: Ü ein Totaleinnahmenüberschuss innerhalb des o.a. „absehbaren“ Zeitraumes.

All diesen von der Bw. bislang gelieferten Prognoserechnungen bzw. -zahlen ist außerdem gemeinsam, dass diese offenbar von einer – in der Realität aber eher unwahrscheinlichen (s Vorjahre) – ständigen Vollvermietung samt lückenlosem Mieterwechsel ausgehen (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006, Seite 4 und 6).

Diese Prognoserechnungen bzw. -zahlen sind somit tatsächlich offenbar mit großen Unsicherheiten behaftet.

Nach herrschender Rechtsauffassung dürfen Bescheide dann vorläufig erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann etwa für die Frage, ob Liebhäberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürfen diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden

(die dem entgegen stehende Meinung von Stoll, BAO, 2102ff, auf welchen sich die Bw. wiederholt beruft, entspricht nicht der herrschenden Rechtsauffassung) (vgl. Ritz, BAO³, § 200 Tz 5).

Auch nach Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 610, ist die Erlassung vorläufiger Bescheide gerechtfertigt und unbedenklich, wenn nach Durchführung zumutbarer Ermittlungen durch die Abgabenbehörde dennoch weiterhin Ungewissheit bezüglich der Erfolgsaussichten der Vermietungstätigkeit bestehen bleibt.

Im vorliegenden Fall besteht nun eine derartige Ungewissheit offenbar in ganz besonderem Maße hinsichtlich der Vermietung: Ü, wurden diesbezüglich bislang – mit einer bloß geringfügigen Ausnahme (2005) – doch tatsächlich ausschließlich, zuletzt (2006) sogar wieder stark steigende, Werbungskostenüberschüsse erzielt (vgl. außerdem Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006, Seite 5, zur Totaleinnahmenüberschusserzielung: „... frühestens nach 19 Jahren ...“).

Das Finanzamt hat die vorläufige Bescheiderlassung im Außenprüfungsbericht vom 20. Februar 2006, Tz 4, damit begründet, dass „hinsichtlich der noch vorhandenen Vermietungen (...) die Veranlagung weiterhin gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig (erfolgt), da nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist“. In der Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006 hat das Finanzamt seine diesbezüglichen Überlegungen dann noch näher ausgeführt.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates bestehen aber gegen die hier bekämpfte vorläufige Bescheiderlassung deshalb keine Bedenken, weil das bislang vorliegende Zahlenmaterial, wie bereits erwähnt, (noch) mit erheblichen Unsicherheiten behaftet ist und kein eindeutiges Bild in Bezug auf die künftige Ergebnisentwicklung ergibt. - Auf die oben bereits erwähnten deutlichen Abweichungen der von der Bw. verschiedentlich prognostizierten Zahlen voneinander, auf die oben ebenfalls bereits erwähnten Abweichungen der von der Bw. verschiedentlich prognostizierten Zahlen von den vorliegenden Echtzahlen, auf die von der Bw. im Falle der Vermietung: Ü verschiedentlich prognostizierten Gewinnvorhersagen trotz in der Realität bisher (fast) ausschließlicher Verlusterzielungen und schließlich auf die den Prognosezahlen der Bw. offenbar zu Grunde liegende (unrealistische) Annahme der Bw. einer ständigen Vollvermietung samt lückenlosem Mieterwechsel (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006, Seite 4 und 6) wird nochmals hingewiesen.

Die Bw. kann sich aber nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates durch die angefochtenen Bescheide umso weniger beschwert erachten, als dort die Vermietungstätigkeit

der Bw. insgesamt (mit Ausnahme der hier außer Streit stehenden Vermietung: G) ohnedies - wenn auch nur vorläufig - als steuerlich relevant anerkannt wurde.

Dem Vorbringen der Bw., eine vorläufige Bescheiderlassung sei im vorliegenden Fall schon allein aus dem Grund unzulässig, weil hier ja bereits eine abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden habe, wird mit dem Hinweis auf § 200 Abs. 1 letzter Satz BAO (s oben) entgegnet. Demnach durfte das Finanzamt auf Grund der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit (hinsichtlich des Mietobjektes: G) und der sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen aber sehr wohl die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zu Gunsten der Ersetzung der bisherigen vorläufigen Bescheide durch andere vorläufige Bescheide treffen.

Ob überhaupt bzw. wie intensiv die Prüfungsfeststellung laut Tz 4 des Außenprüfungsberichtes vom 20. Februar 2006 im Zuge der Prüfung mündlich besprochen wurde, erscheint hier aus dem Grund als nicht entscheidend, weil das Finanzamt die vorläufige Bescheiderlassung ja ohnedies im Prüfungsbericht bzw. in der Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2006 begründet hat.

Zur Behauptung der Bw., „für eine materiellrechtliche Prüfung“ bestehe „im Hinblick auf die abgeschlossene Betriebsprüfung keine Veranlassung“, wird klarstellend bemerkt, dass – wie bereits oben erwähnt – auch der Unabhängige Finanzsenat zur Erforschung der materiellen Wahrheit verpflichtet ist. Von einer „Wiederholungsprüfung“ kann hier also offenbar keine Rede sein.

Was schließlich die in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2007 auch noch erwähnte „USt-Nachscha“ anlangt, so ist eine solche aus den vorliegenden Akten nirgends ersichtlich. Laut Auskunft des Finanzamtes hat eine solche auch nicht stattgefunden.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. Juli 2007