

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GF, vertreten durch die Rechtsanwälte R&P, vom 2. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, vertreten durch I, vom 27. September 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 und das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Juli 2003 wurde von der Vermietungsgemeinschaft Gf und Fl die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2002 eingereicht und sowohl die Höhe der Einkünfte als auch alle übrigen auf dem amtlichen Vordruck angeführten Kennzahlen mit 0,00 angegeben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ in der Folge einen Feststellungsbescheid, der in Anwendung des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erging. Die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde mit 0,00 festgestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich sei.

Im Mai 2005 reichte Gf die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2003 ein. Es wurden weder bei der Höhe der Einkünfte noch bei allen übrigen auf dem amtlichen Vordruck vorhandenen Betragsfeldern Angaben gemacht, sondern die Betragsfelder durchgestrichen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ in der Folge einen Feststellungsbescheid, der in Anwendung des § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erging. Die Höhe der Einkünfte aus Vermietung

und Verpachtung wurde mit 0,00 festgestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht abgeschlossenen Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Im September 2005 wurden die vorläufig ergangenen Bescheide für endgültig erklärt. Die Höhe der festgesetzten Abgabe erfuhr keine Änderung.

Gegen diese Bescheid wurde vom rechtsfreundlichen Vertreter berufen. Berufungswerber war nicht die Vermietungsgemeinschaft Gf und FI , sondern nur Gf . Die Berufung richtete sich gegen die Endgültigerklärung der Bescheide. Es wurde unter anderem ausgeführt, dass der Grund, warum die Fertigstellung und damit in weiterer Folge verbunden die Vermietung der Liegenschaft "Hauptgebäude R" noch nicht erfolgt sei, darin begründet sei, dass es Auseinandersetzungen zwischen den Grundeigentümern gäbe und es bis zum heutigen Tag (Oktober 2005) nicht möglich gewesen sei, die Fortführung des Baues gemeinschaftlich zu organisieren. Nachdem sowohl Herr G als auch Herr F lediglich Eigentümer von Teilen der Liegenschaft seien, wären sie unter anderem auf die St angewiesen, welche erst ihre finanziellen Probleme in den Griff bekommen müsse, um eine weitere Tätigkeit entfalten zu können bzw. bestehe erst dann die Möglichkeit einer Einigung dahingehend, dass einer der Grundeigentümer allein oder eine dritte Person die Angelegenheit fortführe. Dass es sich um eine unternehmerische Tätigkeit bei der Errichtung des Hauptgebäudes handle, ergäbe sich schon daraus, dass den Käufer der 90 Appartements im Umkreis um das Hauptgebäude das Hauptgebäude als Restaurant, Wellnessoase etc. mit dem Gesamtprojekt „mitverkauft“ worden sei und das Vorhandensein des Hauptgebäudes ein wesentlicher Bestandteil der Käuferentscheidung der Appartementeigentümer gewesen sei. Es könne daher kein Zweifel an der grundsätzlichen unternehmerischen Tätigkeit auf Grund unternehmerischer Nutzung bestehen. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben und die vorläufige Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2002 und 2003 zu belassen.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde zunächst ausgeführt, dass die Berufung des Miteigentümers (Gf ) auf Grund der Bestimmung des § 246 Abs. 2 BAO als zulässig erachtet werde. Die Berufung sei jedoch unbegründet. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO könne 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 sei. Die Ungewissheit über die bestehende Abgabepflicht müsse dabei eine vorübergehende, also eine solche Ungewissheit sein, die durch weitere Ermittlungen oder sonstige Maßnahmen in absehbarer Zeit aufgeklärt werden könnte. Wie der Aktenlage und auch der Berufungsschrift vom 28. Oktober 2005 zu entnehmen sei, liege die Fertigstellung und (eventuelle) Vermietung des so genannten „Hauptgebäudes R “ durch die

Miteigentumsgemeinschaft G/F völlig im Ungewissen. Fest stehe allerdings, dass in den Jahren 2002 und 2003 die Miteigentumsgemeinschaft G/F keine Vermietung durchgeführt habe bzw. mangels Fertigstellung des Objektes eine Vermietung auch gar nicht erfolgen konnte. Eine Ungewissheit im Tatsachenbereich, die eine vorläufige Veranlagung im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO rechtfertigen könnte, liege daher nicht vor. Da auch an der Höhe der Einkünfte kein Zweifel bestehe - in diesem Zusammenhang werde auf die Jahreserklärungen 2002 und 2003 verwiesen -, worin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit „Null“ erklärt worden sind, würden die gesetzkonforme Bescheiderstellung erweisen.

Gegen diese Bescheide wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Die Vermietungsgemeinschaft (Gf und FI) wurde von der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verständigt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **A) Zulässigkeit der eingebrachten Berufung**

Zur Einbringung einer Berufung gegen Feststellungsbescheide und Grundsteuermessbescheide ist ferner jeder befugt, gegen den diese Bescheide gemäß § 191 Abs. 3 und 4 und gemäß § 194 Abs. 5 wirken (§ 246 Abs. 2 BAO).

Die Sonderregelung des § 246 Abs. 2 BAO erweitert die Rechtsmittellegitimation bei bestimmten Bescheiden über die Partei hinaus, an die der Bescheid gerichtet ist. Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) wirken gegen alle, deren gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§ 191 Abs. 3 lit b). Daher sind auch diese Personen befugt eine Berufung einzubringen (siehe Ritz BAO<sup>3</sup>, § 246 Tz 8 und 10).

Da die ergangenen Feststellungsbescheide vom 27. September 2005 gegen Gf wirken, war dieser berechtigt eine Berufung einzubringen, wie die Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung vom 27. Dezember 2005 bereits ausführte.

#### **B) Endgültigerklärung der vorläufig ergangen Bescheide**

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist (§ 200 Abs. 1 Satz 1 BAO).

Wenn die Ungewissheit im Sinne des Abs. 1 beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (§ 200 Abs. 2 BAO).

Die Bestimmung des § 200 BAO ist auch für Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) anwendbar. Dies ergibt sich aus § 190 Abs. 1 erster Satz BAO, wonach auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung finden.

Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einem Abweichen des endgültigen Bescheides vom vorläufigen keinen Anlass, erweist sich somit der Sachverhalt, der wohl ungewiss war, aber als wahrscheinlich erschienen ist und der der vorläufigen Erledigung zugrunde gelegt wurde, nunmehr als gewiss, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt. Der Spruch des Bescheides über die die Endgültigerklärung erschöpft sich in dieser Feststellung. Dessen ungeachtet wirkt der Bescheid, der einen vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt, in Bezug auf seine Anfechtbarkeit inhaltlich wie ein Bescheid, der an die Stelle des vorläufigen Bescheides tritt (Stoll, BAO Kommentar, 2112).

Mit den berufungsgegenständlichen Feststellungsbescheiden für die Jahre 2002 und 2003 jeweils vom 27. September 2005 wurde der am 17 November 2003 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassene Erstbescheid für das Jahr 2002 und am 24. Juni 2005 der vorläufig ergangene Erstbescheid für das Jahr 2003 durch gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassene Bescheide ersetzt. Hierbei wurden, wie in den vorläufig ergangenen Bescheiden, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0,00 festgestellt.

Im gegenständlichen Verfahren ist die Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht im Ermessen der Abgabenbehörde gelegen. Nach § 200 Abs. 2 BAO ist (zwingend) die vorläufige Abgabenfestsetzung, wenn die Ungewissheit beseitigt ist, durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Dies gilt nach ständiger Judikatur selbst dann, wenn keine Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO vorgelegen sein sollte (vgl. z.B. VwGH 4. September 1986, 86/16/0083; VwGH 28. März 2001, 98/13/0032). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. März 2001, 98/13/0032 ausgeführt hat, kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahin gestellt bleiben, ob die angesprochenen Bescheide des Finanzamtes seinerzeit zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden oder ob diese bereits als endgültig zu erlassen gewesen wären, da sowohl für das Jahr 2002 als auch für das Jahr 2003 Abgabenerklärungen eingereicht wurden in denen keine Einkünfte erklärt wurden. Sei es nun dadurch, dass in der eingereichten Erklärung für das Jahr 2002 sowohl die Höhe der Einkünfte als auch alle übrigen auf dem amtlichen Vordruck angeführten Kennzahlen konkret mit 0,00 angegeben wurden oder dadurch, dass weder bei der Höhe der Einkünfte noch bei allen übrigen auf dem amtlichen Vordruck vorhandenen Betragsfeldern keine Angaben gemacht wurden, sondern die Betragsfelder durchgestrichen wurden, wie in der Erklärung für das Jahr 2003. Im Übrigen

ergibt sich auch aus den Ausführungen in der Berufung, dass weder im Jahr 2002 noch im Jahr 2003 Einkünfte erzielt wurden, da es bis zum Oktober 2005 nicht möglich gewesen sei, die Fortführung des Baues gemeinschaftlich zu organisieren um eine weitere Tätigkeit überhaupt zu entfalten und daher eine Vermietung des Hotelgebäudes in den streitgegenständlichen Jahren ohnehin faktisch nicht möglich war um daraus überhaupt Einkünfte zu erzielen.

Die Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 und 2003 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 6. Oktober 2008