



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. FG, G1, und der Dr. PG, G2, beide vertreten durch Peter Leopold, Wirtschaftstreuhänder, 8010 Graz, Krenngasse 12, vom 27. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. August 2005 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer sowie Nichtfeststellung von Einkünften, jeweils für den Zeitraum 1993 bis 2000, entschieden:

1.) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Nichtfeststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 2000** wird als unbegründet *abgewiesen*.

2.) Der Berufung wird – soweit sie gegen die **Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 1993 bis 1996** gerichtet ist - *Folge gegeben*.

Die Bescheide betreffend **Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 1993 bis 1996** werden aufgehoben.

3.) Die Berufung wird – soweit sie gegen die **Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 1997 bis 2000** gerichtet ist – als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Bei der aus den beiden Berufungswerbern (in der Folge: Bw.) bis zum Jahre 2000 bestehenden Miteigentumsgemeinschaft fand - beginnend mit 18. Oktober 2004 (Datum des Prüfungsauftrages: 15. Oktober 2004) - eine die Jahre 1998 bis 2000 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt.

Im Prüfungsbericht vom 15. März 2005 führt der Prüfer unter den Tz 13 und 14 - auszugsweise wörtlich wiedergegeben - wie folgt aus:

Tz 13: Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfung ist die Liegenschaft K.-Weg 33 in G. Mit Schenkungsvertrag vom 16. April 1992 wurde die gesamte Liegenschaft, bestehend aus dem Grundstück mit einem Altgebäude, vom Alleineigentümer Hr. GS (Vater von Frau Dr. PG) an das Ehepaar G. übertragen. Mit Widmungsbewilligung vom 23. Dezember 1992 wurde der Bau eines Nebengebäudes zugestanden, die Bautätigkeit begann jedoch bereits mit 8. Juli 1992. Am 31. Dezember 1992 wurde eine Vereinbarung geschlossen, wonach sämtliche Vertragspartner, Herr GS und die Ehegatten G., einen Zubau zu errichten beabsichtigen. (.....) Mit der Vereinbarung wird den Ehegatten S. eine lebenslange Dienstbarkeit für die Wohnung im Obergeschoß des Neubaus eingeräumt. Dieses Wohnrecht endet erst mit Ableben beider. Die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des vereinbarten Wohnrechtes wird zum Zeitpunkt des Vergleiches nicht festgelegt. Die Vertragsparteien behalten sich hier die Festlegung für die Zukunft vor. Die Dienstbarkeit wurde grundbücherlich festgehalten. Dazu sei erwähnt, dass im Erdgeschoß des Neubaus eine Ordination für Frau Dr. PG geplant wurde, welche aber erst mit der Berechtigung realisiert wird (mit Schreiben vom 1. August 1995 wurde mitgeteilt, dass ab 1. Juli 1995 die Ordination eröffnet wurde). Mit Mietvertrag vom 5. November 1993 schließen die Ehegatten G. (im gleichteiligen Miteigentum) mit dem Ehepaar S. ein Mietverhältnis über die Wohnung im Hause K.-Weg 31 (Neubau) bestehend aus fünf Zimmern im Ausmaß von 134,5 m² beginnend ab 1. Dezember 1993 und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der vereinbarte Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins und dem Anteil an Betriebskosten zur Zeit des Vertragsabschlusses iHv. ATS 10.760,- (.....) Außerdem wurde am 24. Juli 1996 ein Mietvertrag zwischen den Ehegatten G. und Frau Dr. PG betreffend das Erdgeschoß des Neubaus mit Beginn vom 1. September 1995 auf unbestimmte Zeit mit einem monatlichen Mietzins von ATS 6.560,- zuzüglich 20% Umsatzsteuer für die Ordination geschlossen. Auf Grund der Scheidung und des Scheidungsvergleiches vom 8. November 2000 wurde das Miteigentumsverhältnis der Ehegatten G. beendet und die Vermietung von der Einzelunternehmerin Dr. PG weiter geführt.

Für die Umsatzsteuer und für die einheitliche und gesonderte Feststellung sind die Bescheide der Jahre 1992 bis 2000 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergangen. Einzig die Umsatzsteuer 1992 wurde endgültig veranlagt.

Ergebnisse aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 1992 bis 2000:

	<i>Gesamt</i>	<i>Dr. FG</i>	<i>Dr. PG</i>
<i>1992</i>	0,-	0,-	0,-
<i>1993</i>	- 479.882,--	- 239.941,--	- 239.941,--

1994	- 400.189,--	- 200.095,--	- 200.094,--
1995	- 344.979,--	-249.550,--	- 95.429,--
1996	- 196.576,--	- 134.104,--	- 62.472,--
1997	- 195.365,--	- 135.193,--	- 60.172,--
1998	- 170.730,--	- 122.803,--	- 47.927,--
1999	- 136.081,--	- 97.735,--	- 38.346,--
2000	- 126.141,--	- 86.384,--	- 39.757,--

Ab 1995 wurde der Anteil von Frau Dr. PG um die Eigennutzung der Räume – Ordination adaptiert. (.....)

Darstellung der Überschüsse bzw. Zahllasten betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 2000:

1993	Gutschrift	- 468.741,--
1994	Gutschrift	- 47.054,--
1995	Gutschrift	- 4.039,--
1996	Zahllast	27.415,--
1997	Zahllast	14.701,--
1998	Zahllast	24.623,--
1999	Zahllast	23.780,--
2000	Zahllast	204.875,--

Tz 14: Auf Grund der durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 wurde festgestellt, dass sich seit Beginn der unternehmerischen Tätigkeit im Jahr 1992 bis zur Auflösung des Mitbesitzaktes im Jahr 2000 und der Fortführung der Einzelvermietung (...) ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen ergibt.

Bei der Beurteilung einer Einkunftsquelle nach der Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl. 33/1993 nach § 1 Abs. 2 ("kleine Vermietung" – nicht mehr als zwei selbständige Wohneinheiten) sind bei der Einkommensteuer Veranlagungsjahre ab 1993 erfasst und im Bereich der Umsatzsteuer Tatbestände ab 1. Jänner 1993. Die Anpassung auf die so genannte LVO II ist durch die Verordnung vom 28. November 1997 (BGBl. 358/1997) auf alle entgeltlichen Überlassungen anzuwenden, wenn der absehbare Zeitraum nicht vor dem 14. November 1997

begonnen hat. Jedoch besteht eine Optionsmöglichkeit auf die rückwirkende Anwendung dieser Verordnungsänderung gemäß § 8 Abs. 3 LVO II. (.....) Die Optionserklärung muss beim Finanzamt, welches für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, in schriftlicher Form ursprünglich bis zum 31. Dezember 1998 abgegeben werden. Durch die letztmalige Anpassung der LVO II durch die Verordnung vom 14. November 1999 (BGBl. 15/1999) wurde die Optionsmöglichkeit bis 31. Dezember 1999 verlängert.

(.....) Durch die neue Rechtslage seit dem 14. November 1997 wurde bei Fällen der kleinen Vermietung der absehbare Zeitraum von zwölf auf 20 bis 23 Jahre erweitert. Diese Zeitraumänderung ist nicht von Amts wegen zu berücksichtigen und ist nach Aktenlage bis zum spätest möglichen Termin 31. Dezember 1999 keine Optionserklärung beim Finanzamt abgegeben worden. Für die Beurteilung der Einkunftsquelle hat der VwGH wiederholt ausgesprochen, dass für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 oder die LVO 1993 in der Stammfassung zur Anwendung kommen, ein Gesamteinnahmenüberschuss in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung erzielbar sein muss. Als Ausgangspunkt für die vorliegende Beurteilung wird durch die Betriebsprüfung dieser Zeitraum angewendet.

In einer vom Erhebungsdienst abgeforderten Prognoserechnung vom 8. September 1998 wurde gegen diese Rechtslage mit 23 Jahren prognostiziert und ein Gesamtüberschuss erst nach 22 Jahren erreicht. Weiters wurde bis zum 31. Dezember 1999 keine Optionserklärung abgegeben, wonach die Ungewissheit für die Beurteilung weggefallen ist und die Möglichkeit zur Beurteilung bestand. Ab diesem Zeitpunkt besteht die Möglichkeit der Behörde innerhalb der Verjährungsfrist zu beurteilen. Nach Adaptierung dieser Prognoserechnung vom 8. September 1998 durch die Betriebsprüfung auf 20 Jahre ergibt sich ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv. ATS 264.164,-. Zusätzlich wird festgestellt, dass die in der Prognose angesetzten Mieteinnahmen mangels vertraglich durchgeführter Indexanpassungen bis zur letzten Veranlagung nicht erreicht wurden.

Da sich jedoch durch die Scheidung der Abgabepflichtigen im Jahr 2000 neue Tatsachen (vorzeitige Tilgung eines Darlehens durch die Zuwendung des Vaters der Abgabepflichtigen) ergaben, wurde im Zuge der Betriebsprüfung eine neue Prognoserechnung vorgelegt, die mit der neuen Zinsbelastung adaptiert und auch auf 25 Jahre ausgelegt ist. Obwohl bei dieser Prognoserechnung Indexanpassungen berücksichtigt sind, die bis dato nicht erfolgten, ergibt sich nach einer Berichtigung auf 20 Jahre ein verbleibender Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv. ATS 91.538,-. Weiters wird festgestellt, dass in der Prognose laufende Instandhaltungen, die zB für die Jahre 1993 bis 2002 durchschnittlich ATS 6.854,- jährlich betrugen, nicht berücksichtigt wurden, was jedoch das Gesamtergebnis entscheidend beeinflussen würde. Außerdem ist bei der Frage zur Liebhaberei zu beachten,

dass ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten keiner Frage des Beobachtungszeitraumes bedürfte.

Da aus oa. Betrachtungsweise im Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden konnte, ist die Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer als Liebhaberei zu beurteilen und die Verluste und Überschüsse steuerlich nicht zu erfassen bzw. die Umsatzsteuer und die Vorsteuern nicht festzustellen."

Im Zuge der am 3. März 2005 durchgeführten Schlussbesprechung gab der steuerliche Vertreter der Bw. zu Protokoll, dass sich laut der nunmehrigen – auf 23 Jahre ausgelegten - Prognoserechnung vom Oktober 2004 ein Einnahmenüberschuss von insgesamt ATS 218.957,- ergebe. Zudem stelle die Übergabe der Prognoserechnung vom 8. September 1998 eine Optionserklärung dar.

(2) Auf Grundlage der oa. Feststellungen des Prüfers erließ das Finanzamt die nunmehr angefochtenen *"Nichtfeststellungsbescheide gemäß § 92 BAO in endgültiger nach vorläufiger Festsetzung gemäß § 200 Abs. 2 BAO"*, jeweils für die Jahre 1993 bis 2000, welchen zufolge weder eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO noch eine Umsatzsteuerveranlagung durchzuführen sei. In der Begründung wurde auf die Ausführungen im Prüfungsbericht verwiesen.

(3) Die dagegen erhobene Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Der Betriebsprüfung habe die Prognoserechnung vom 8. September 1998, welche nach 22 Jahren einen Gesamtüberschuss ausweise, zur Feststellung gedient, dass gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei vorliege. Nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginne die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit weg falle. Da die Ungewissheit mit Vorlage der Prognoserechnung vom 8. September 1998 beseitigt worden sei, habe die Verjährungsfrist mit 31. Dezember 1998 zu laufen begonnen und sei somit am 31. Dezember 2003 zu Ende gegangen. Da innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist von Seiten der Finanzbehörde keine nach außen erkennbare Amtshandlung (keine Reaktion auf die Prognoserechnung vom 8. September 1998) unternommen worden sei, komme es auch nicht zu einer Verlängerung nach § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. Auf Grund dieses Sachverhaltes hätte die Liebhaberei bis spätestens 31. Dezember 2003 festgestellt werden müssen. Die Jahre 1993 bis 1998 seien somit gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjährt. Weiters sei die absolute Verjährung in § 209 Abs. 3 BAO (Inkrafttreten gemäß § 323 Abs. 16 BAO mit 1. Jänner 2005) neu mit zehn Jahren geregelt

worden. Dies (gemeint der Zeitpunkt des Inkrafttretens) gelte gemäß § 323 Abs. 16 BAO dann nicht, wenn der Beginn einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO vor dem 1. Jänner 2005 liege. Da die Betriebsprüfung aber nur die Jahre 1998 bis 2000 betroffen habe, gelte für die Jahre 1993 und 1994 die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren. Überdies stelle sich auf Grund der zahlreichen Prüfungshandlungen seitens des Finanzamtes überhaupt die Frage, ob die vorläufigen Bescheide zu Recht ergangen seien. Hinsichtlich der Bescheide 1998 bis 2000, die bei richtiger Vorgangsweise gar nicht ergangen wären bzw. die endgültig wären, da die Ungewissheit bereits im Jahr 1998 weggefallen sei, sei in der Folge mangels Hervorkommen neuer Tatsachen eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht möglich.

(4) Die weitere Aktenlage stellt sich folgendermaßen dar:

Mit beim Finanzamt am 31. Dezember 1992 eingelangten Fragebogen vom 12. Dezember 1992 gaben die Bw. die "Gründung" ihrer Miteigentumsgemeinschaft bzw. den steuerlich relevanten Beginn ihrer Vermietungstätigkeit (ie. der erstmalige Anfall von damit zusammen hängenden Aufwendungen) bekannt.

Auf Grund der Umsatzsteuererklärung 1992 hat das Finanzamt die Umsatzsteuer 1992 mit (endgültigem) Bescheid vom 9. August 1993 erklärungsgemäß (Gutschrift iHv. ATS 425.422,-) festgesetzt. Per 16. August 1993 erging ein Ergänzungsersuchen (Vorlage von Verträgen und Rechnungen, Beantwortung von Fragen), welchem von Seiten der Bw. mit Antwortschreiben vom 5. November 1993 entsprochen wurde. Der die Einkünftefeststellung des Jahres 1992 betreffende Bescheid wurde – vorläufig – am 23. Februar 1996 erlassen (Einkünfte iHv. ATS 0,-).

In der Folge ergingen folgende - jeweils vorläufigen - Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide:

<i>Jahr</i>	<i>Datum Umsatzsteuerbescheid</i>	<i>Datum Feststellungsbescheid</i>
<i>1993</i>	6. Februar 1997	29. Februar 1997
<i>1994</i>	14. November 1996	6. Februar 1997
<i>1995</i>	28. April 1997	28. April 1997
<i>1996</i>	27. November 1997	27. November 1997
<i>1997</i>	10. Mai 1999	10. Mai 1999
<i>1998</i>	11. Februar 2000	11. Februar 2000

1999	16. November 2000	16. November 2000
2000	23. April 2002	23. April 2002

Am 30. Oktober 1995 führte das Finanzamt diverse die Vermietungstätigkeit der Bw. betreffende Erhebungen bei Frau Dr. PG sowie Herrn GS durch. Insbesondere wurde in die zugrunde liegenden Verträge (betreffend Schenkung, Dienstbarkeitseinräumung, Mietverhältnis) Einsicht genommen. In seiner Stellungnahme (bezeichnet als Aktenvermerk) vom 19. November 1995 riet der erhebende Beamte in seinen abschließenden Ausführungen, *"den vorliegenden Akt ehestmöglich der Betriebsprüfung als dringenden Bedarfsfall zu melden, da die Vermietung in der vorliegenden Form einem Fremdvergleich sicherlich nicht standhält (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten)."*

Mit Beginn am 11. Dezember 1996 fand bei den Bw. eine die Jahre 1992 bis 1994 umfassende Betriebsprüfung statt, in deren Folge im Rahmen einer Verfahrenswiederaufnahme die (auch in oa. Übersicht angeführten) Bescheide vom 6. Februar 1997 (Umsatzsteuer 1993 bzw. einheitliche und gesonderte Feststellung 1994) erlassen wurden. Im Prüfungsbericht vom 30. Jänner 1997 finden sich bezüglich der Liebhabereifrage keine Ausführungen.

Im Jahr 1998 erfolgte bei den Bw. eine abgabenbehördliche Nachschau gemäß § 144 BAO (s. Niederschrift vom 4. Juni 1998). Im Verlaufe dieser Nachschau wurden diverse Unterlagen – ua. die bereits mehrfach erwähnte Prognoserechnung vom 8. September 1998 - abverlangt bzw. vorgelegt. Im abschließend vom Erhebungsorgan verfassten Aktenvermerk vom 17. September 1998 wird auf S. 4 festgehalten:

"Die vorgelegte Prognoserechnung geht anscheinend von folgenden Voraussetzungen aus:

- 1.) Erlöse inklusive Umsatzsteuer (trotz U-Signal), Aufwendungen ohne Umsatzsteuer (zB AfA)*
- 2.) Die Mieter (....) werden bis zum Ende der Prognoserechnung im Jahr 2017 90 bzw. 93 Jahre alt sein.*

Es wird daher vorgeschlagen, die weiteren Jahre vorläufig zu veranlagern und die tatsächlichen Verhältnisse laut Steuererklärungen mit der Prognoserechnung zu überprüfen."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zum Einwand der Verjährung:

Die Bw. begründen ihre Berufung damit, dass der Festsetzung der berufsgegenständlichen Abgaben der Eintritt der Verjährung entgegen stünde.

Die maßgeblichen Rechtsvorschriften lauten wie folgt:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist – von den gesetzlich explizit angeführten, hier jedoch nicht gegenständlichen Abgaben abgesehen – im Allgemeinen fünf Jahre.

Die Verjährungsfrist beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a leg. cit.); in den Fällen des § 200 BAO beginnt die Frist mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde (lit. d der vorzitierten Gesetzesstelle).

§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl. I 180/2004 lautet: Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Nach Abs. 3 der vorgenannten Bestimmung verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Die Neufassung der Verjährungsbestimmungen durch BGBl. I 57/2004 bzw. I 180/2004 (AbgÄG 2004) hat generell zu einer Verkürzung der Verjährungsfristen geführt.

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnissen ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (so zB *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 209 Tz 42, mwN).

Nach § 323 Abs. 16 erster Satz BAO sind diese neuen Bestimmungen grundsätzlich mit 1. Jänner 2005 in Kraft getreten. § 323 Abs. 16 zweiter Satz BAO idF BGBl. I 180/2004 normiert jedoch, dass die Neufassung des § 209 Abs. 3 BAO für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung (§ 147 Abs. 1) erst mit 1. Jänner 2006 in Kraft tritt, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist.

Gemäß § 323 Abs. 18 erster Satz BAO ist § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl. I 180/2004 ab dem 1. Jänner 2005 anzuwenden. Für Nachforderungen bzw. Gutschriften als Folge einer Außenprüfung ist die Neufassung des § 209 Abs. 1 jedoch erst ab 1. Jänner 2006 anzuwenden, wenn der Beginn der Amtshandlung vor dem 1. Jänner 2005 gelegen ist (§ 323 Abs. 18 dritter Satz BAO). § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO in der Fassung BGBl. I 180/2004 gilt sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung *vor* BGBl. I 57/2004 (§ 323 Abs. 18 dritter Satz BAO).

1.1. Verjährung hinsichtlich der Feststellung gemäß § 188 BAO:

Nach der Rechtsprechung des VwGH unterliegt die Erlassung von Feststellungsbescheiden nicht der Bemessungsverjährung. Feststellungsbescheide können sohin ohne Bedachtnahme auf (die sich aus oa. Bestimmungen ergebenden) Verjährungsfristen erlassen werden (s. dazu die bei *Ritz*, aaO, § 185 Tz 5 bzw. § 207 Tz 8 angeführte Judikatur).

Gleiches hat für so genannte Nichtfeststellungsbescheide zu gelten, denn nach Auffassung des VwGH ist auch ein Nichtfeststellungsbescheid ein Bescheid iSd. § 188 BAO (zB VwGH vom 27. Jänner 1998, 97/14/0158).

Der Einwand der Verjährung erweist sich somit hinsichtlich der angefochtenen Nichtfeststellungsbescheide als unbegründet.

1.2. Verjährung hinsichtlich der Umsatzsteuer:

1.2.1 Verjährung Umsatzsteuer 1993 bis 1996:

Die Abgabenbehörde kann gemäß § 200 Abs. 1 BAO Abgaben vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist nach § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen.

Es muss eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen, die auch im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist. Die Möglichkeit, vorläufige Bescheide zu erlassen, ist nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung der für die Abgabefestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen. Bescheide dürfen zB nicht allein deshalb vorläufig ergehen, weil in absehbarer Zeit eine Außenprüfung beabsichtigt ist oder weil ein so genannter "Soforteingabefall" vorliegt (vgl. *Ritz*, aaO, § 200 Tz 3 und 4).

Das Finanzamt ist nun im hier zur Beurteilung stehenden Fall in den - den berufsgegenständlichen Bescheiden vorangegangenen - vorläufigen Bescheiden entgegen der in § 93 Abs. 3 lit. a BAO normierten Obliegenheit jegliche Begründung dafür schuldig geblieben, welche Ungewissheit seiner Ansicht nach für die vorläufige Bescheiderlassung ausschlaggebend war. Die Bw. haben jedoch weder die Vorläufigkeit als solche noch die mangelnde Begründung der Bescheide in Streit gezogen, sondern sämtliche der vorläufig ergangenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide der Jahre 1993 bis 2000 unbekämpft gelassen. Die betreffenden Bescheide sind daher jedenfalls rechtswirksam ergangen und in weiterer Folge auch in Rechtskraft erwachsen (zB *Stoll*, BAO-Kommentar, 971f.).

Auf Grund der Aktenlage war allerdings nach Auffassung des UFS bis zur erstmaligen Vorlage einer Prognoserechnung im September 1998 keine die vorläufige Bescheiderlassung rechtfertigende Ungewissheit gegeben. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis 93/16/0086 vom

19. Jänner 1994 zum Ausdruck gebracht, dass die Ungewissheit "aus der Sicht des von der zuständigen Abgabenbehörde geführten konkreten Verfahrens" zu beurteilen sei. Das Finanzamt hat in den Jahren 1993 bis 1997 zwar zahlreiche Erhebungen getätigt, insbesondere Auskünfte eingeholt und sämtliche im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit der Bw. wesentlichen Verträge eingesehen, und sogar eine die Jahre 1992 bis 1994 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt. Dem vorgelegten Akt ist jedoch nicht – zumindest nach außen nicht nachvollziehbar – zu entnehmen, dass die Betätigung der Bw. allenfalls (auch) unter dem Blickwinkel der steuerlichen Liebhaberei untersucht worden wäre. Vielmehr wurde im Zuge der im Oktober/November 1995 angestellten erstinstanzlichen Erhebungen die steuerliche Anerkennung der vertraglichen Gestaltungen zwischen den Bw. einerseits bzw. den Bw. und den Eltern der Frau Dr. PG im Hinblick auf die so genannte Angehörigenjudikatur in Zweifel gezogen (s. dazu S. 4 des Aktenvermerkes des Erhebungsorganes vom 19. November 1995). Es bleibt im Dunkeln, aus welchen Gründen nicht eine sofortige steuerrechtliche Beurteilung der angeführten vertraglichen Gestaltungen erfolgt ist (Durchführung eines Fremdvergleiches), zumal dem Finanzamt spätestens zu diesem Zeitpunkt (also im November 1995) bereits sämtliche wesentlichen Unterlagen (Verträge, Rechnungen) vorgelegen sind. Damit konnte aber aus der Sicht des Finanzamtes jedenfalls keine Ungewissheit im Tatsachenbereich mehr vorgelegen sein. Für eine vorläufige Festsetzung (bzw. Feststellung) war somit kein Raum, da Ungewissheiten in Bezug auf die rechtliche Würdigung von Tatsachen eine vorläufige Abgabenfestsetzung nicht rechtfertigen (*Stoll*, aaO, 2101). Überdies wurde im Dezember 1996 bzw. Jänner 1997 bei den Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt, in deren Gefolge im Rahmen von Verfahrenswiederaufnahmen wiederum vorläufige Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer 1993 sowie der Einkommensteuer 1994 erlassen bzw. die übrigen vorläufigen Bescheide unverändert gelassen wurden, obgleich wohl davon auszugehen ist, dass spätestens im Zuge dieser Betriebsprüfung eine Überprüfung im Hinblick auf das Angehörigenverhältnis der beteiligten Personen stattgefunden haben wird.

Weitere Zweifel bzw. Überprüfungen, etwa in Richtung Liebhaberei, wurden seitens des Finanzamtes bis zur Durchführung der Nachschau im Juni 1998 nicht geäußert bzw. ange stellt. Daher lag den bis zu diesem Zeitpunkt erlassenen Bescheiden, in concreto den Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheiden der Jahre 1993 bis 1996, eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit tatsächlich nicht zugrunde. Mangels entsprechender Anfechtung seitens der Bw. hat dies zwar auf die Rechtswirksamkeit dieser Bescheide keine Auswirkung, wohl aber auf den Lauf der Verjährungsfrist:

§ 208 Abs. 1 lit. d BAO ist nämlich dann nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl – wie im Berufungsfall – keine Ungewissheit bestand (zB VwGH vom

18. Oktober 1984, 83/15/0085). Daher richtet sich in einem derartigen Fall der Beginn der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO (*Ritz*, aaO, § 208 Tz 4).

Bei der dargelegten Sach- und Rechtslage ist hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 1993 bis 1996 jedenfalls – und zwar völlig unabhängig davon, ob noch die "alten" Verjährungsbestimmungen (so das Finanzamt) oder aber die neu gefassten Verjährungsregelungen (so die Bw.) Anwendung finden – bereits Verjährung eingetreten:

Gemäß der Neufassung der Verjährungsbestimmungen erfolgt die Verlängerung um ein Jahr (dem ersten Satz des § 209 Abs. 1 zufolge) unabhängig davon, ob eine oder mehrere Amtshandlungen in der Verjährungsfrist unternommen werden sowie in welchem Jahr der Verjährungsfrist die Amtshandlung erfolgt (s. *Ritz*, aaO, § 209 Tz 1 und die dort angeführten Beispiele). Von der Anwendbarkeit der neuen Verjährungsbestimmungen wurden im Berufungsfall hinsichtlich der einzelnen Jahre folgende nach außen erkennbare Amtshandlungen iSd. § 209 Abs. 1 BAO gesetzt bzw. ist infolge dieser Handlungen die Verjährung wie folgt eingetreten:

Die Umsatzsteuer 1993 wurde mit Bescheiden vom 19. Jänner 1996 bzw. (im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens infolge einer Betriebsprüfung) vom 6. Februar 1997 festgesetzt. Im Jahre 1998 erfolgte eine Nachschau gemäß § 144 BAO. Die Verjährung trat mit Ende 1999 ein (Verlängerung lediglich um ein Jahr, da sämtliche Unterbrechungshandlungen binnen der fünfjährigen Frist des § 207 BAO erfolgten).

Umsatzsteuer 1994: Bescheid vom 14. November 1996, Nachschau im September 1998. Der Ablauf der Verjährung erfolgte Ende 2000.

Umsatzsteuer 1995: Bescheid vom 28. April 1997, Nachschau im September 1998. Eintritt der Verjährung mit Ende 2001.

Umsatzsteuer 1996: Bescheid vom 27. November 1997, Nachschau im September 1998. Die Verjährung trat Ende 2002 ein.

Dazu kommt, dass auf Grund der nunmehr (grundsätzlich seit 2005) geltenden zehnjährigen Verjährungsfrist bezüglich der Jahre 1993 und 1994 bereits die absolute Verjährung eingetreten ist.

Aber selbst bei Anwendung der *vor* BGBl. I 57/1995 bzw. 180/1994 geltenden Rechtslage stünde einer Umsatzsteuerfestsetzung hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1996 der Eintritt der Verjährung entgegen: Diesfalls wäre die letzte nach außen erkennbare, auf die Geltendmachung der Abgabenansprüche 1993 bis 1996 gerichtete Unterbrechungshandlung ebenfalls die im Jahre 1998 erfolgte Nachschau gewesen, welcher zufolge die Verjährungsfrist gemäß den vormals geltenden Bestimmungen mit Ablauf des Jahres 1998 neu zu laufen begonnen

hätte (§ 209 Abs. 1 BAO idF *vor* BGBl. I 57/1994). Mangels weiterer nach außen in Erscheinung getretener Amtshandlungen wäre für die Jahre 1993 bis 1996 die Verjährung somit Ende 2003 eingetreten.

Nach Ansicht des UFS sind allerdings im vorliegenden Fall hinsichtlich der Umsatzsteuer 1993 bis 1996 richtigerweise die neuen Verjährungsbestimmungen zur Anwendung zu bringen: Dem Finanzamt ist zwar insofern zuzustimmen, als der bloße Wortlaut der Übergangsbestimmungen des § 323 Abs. 16 zweiter Satz und Abs. 18 zweiter Satz BAO idF AbgÄG 2004 prima vista durchaus die Weitergeltung der alten Verjährungsrechtslage möglich erscheinen lässt (arg.: *"... als Folge einer Außenprüfung ..."*), da die Behörde auf Grund der im Rahmen der Außenprüfung 1998 bis 2000 vorgenommenen Beurteilung der während des Beobachtungszeitraumes erzielten Ergebnisse bzw. deren Gegenüberstellung mit den ursprünglich prognostizierten Ergebnissen steuerliche Konsequenzen auch für die Vorjahre gezogen hat. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur sind jedoch Außenprüfungen aus Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind (VwGH vom 11. April 1984, 82/13/0050; vom 30. Oktober 2003, 99/15/0098). Im Hinblick darauf erscheint auch die Ansicht des BMF (s. zB SWK 13/14/2005, S 498), wonach die oa. Übergangsregelungen nur für Abgaben und Zeiträume Geltung haben, die in einem vor dem 1. Jänner 2005 wirksam gewordenen Prüfungsauftrag genannt sind, als zutreffend. Da der mit 15. Oktober 2004 datierte Prüfungsauftrag die Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung der Jahre 1998 bis 2000 umfasst, kommt eine Anwendung der in § 323 Abs. 16 und Abs. 18 BAO enthaltenen Übergangsbestimmungen lediglich hinsichtlich dieser Jahre in Betracht.

Wenn das Finanzamt im Prüfungsbericht vermeint, die Ungewissheit sei aus seiner Sicht in der (bis Ende 1999 offen gewesenen) Frage zu erblicken, ob die Bw. von der in § 8 Abs. 3 LVO idF BGBl. II 358/1998 bzw. 15/1999 vorgesehenen Optionsmöglichkeit Gebrauch machen würden, so kann dem von Seiten des UFS nicht beigetreten werden.

Auf Grund der zitierten Verordnungsbestimmung konnte bei vor dem 14. November 1997 begonnenen Tätigkeiten wie der hier vorliegenden gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung (Option) auf Anwendung der Fristen der Verordnung BGBl. II 358/1997 abgegeben werden. Der genannten Verordnung zufolge beträgt der absehbare Zeitraum 20 Jahre ab der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (§ 2 Abs. 4 letzter Satz LVO). Für vor dem 14. November 1997 liegende Zeiträume (bzw. vor dem 14. November 1997 begonnene Betätigungen) wurde von Seiten der Finanzverwaltung erlassmäßig ursprünglich ein absehbarer Zeitraum von zwölf Jahren als maßgeblich beurteilt. Nach der – vom Erkenntnis 93/13/0171 eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996 ausgehenden – ständigen Judikatur des VwGH war im Gegensatz dazu jedoch bei der

Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten unter Berücksichtigung des Einzelfalles ein Zeitraum von etwa 20 Jahren als absehbar anzusehen (vgl. zB VwGH vom 28. Februar 2002, 99/15/0001; vom 23. November 2000, 95/15/0177; uva.).

Die Möglichkeit zur Ausübung dieser Option führte allenfalls zu einer Ungewissheit bezüglich der anzuwendenden maßgeblichen "Rechtsgrundlage". Die vorläufige Erlassung von Bescheiden erfordert jedoch Ungewissheiten im Tatsachenbereich (vgl. nochmals *Ritz*, aaO, § 200 Tz 1, mwN), eine solche war im Berufungsfall aber nicht gegeben. Dazu kommt, dass es auf Grund der zitierten VwGH-Judikatur (betreffend den absehbaren Zeitraum bei Betätigungen, die vor dem 14. November 1997 aufgenommen wurden) für die rechtliche Beurteilung nahezu bedeutungslos ist, ob eine Option auf Anwendung der Verordnung BGBl. II 358/1997 ausgeübt wurde oder nicht.

Der UFS hat des Weiteren bereits oben ausgeführt, dass den Bescheiderlassungen für die Jahre 1993 bis 1996 auf Grund der damaligen – zum Zeitpunkt des Ergehens dieser Bescheide bestehenden – , aus der Aktenlage nachvollziehbaren Sichtweise des Finanzamtes eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit de facto überhaupt nicht zugrunde lag. Zudem ergingen die Bescheide 1993 bis 1995 bereits in den Jahren 1996 bzw. Anfang 1997, sohin zu einem Zeitpunkt, zu dem von der mit Verordnung BGBl. II 358/1997 geschaffenen Optionsmöglichkeit noch keine Kenntnis bestehen konnte.

Dem Berufsbegehren ist daher insoweit zu folgen, als den Umsatzsteuerfestsetzungen 1993 bis 1996 tatsächlich jeweils der Eintritt der Verjährung entgegensteht.

1.2.2 Verjährung Umsatzsteuer 1997 bis 2000:

Das Finanzamt hat auch hinsichtlich der Vorläufigkeit der Umsatzsteuerfestsetzungen 1997 bis 2000 nicht ausdrücklich begründet, worin es die zur vorläufigen Bescheiderlassung führende Ungewissheit erblickt hat. Die Bw. haben aber auch hier eine Bekämpfung der Vorläufigkeit bzw. der mangelhaften Begründung unterlassen.

Im Zuge der im Jahre 1998 erfolgten Nachschau wurde jedoch die Liebhabereifrage – erstmals aktenkundig – thematisiert und von den Bw. die Vorlage einer Prognoserechnung abverlangt (s. Niederschrift über die Nachschau vom 4. Juni 1998). Diesem Ersuchen der Abgabenbehörde wurde mit Vorlage der Prognoserechnung vom 8. September 1998 entsprochen. In seinem abschließenden Aktenvermerk vom 17. September 1998 regte das abgabenbehördliche Erhebungsorgan die vorläufige Veranlagung der "weiteren Jahre" an, um die künftige Entwicklung der Betätigung der Bw. bzw. deren Übereinstimmung mit der erstellten Prognose zu beobachten.

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 (s. zB die bei *Ritz*, aaO, zu § 200 Tz 5 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.

Nicht zutreffend ist die in der Berufungsschrift geäußerte Auffassung, wonach die Ungewissheit mit Vorlage der Prognoserechnung im Jahr 1998 beseitigt worden wäre. Die Ungewissheit bestand in der künftigen wirtschaftlichen Entwicklung der Betätigung (s. Aktenvermerk des Erhebungsorganes vom 17. September 1998). Für eine Beurteilung der Tätigkeit der Bw. bzw. der Erfüllbarkeit der vorgelegten Prognose war aber gerade diese zukünftige Entwicklung von maßgeblicher Bedeutung. Diese war naturgemäß ungewiss. Das Finanzamt hat es daher auf Grund seiner Zweifel, ob die Prognose erfüllt werden kann (Aktenvermerk vom 17. September 1998) – nach ha. zu Recht – als notwendig erachtet, die Betätigung über einen mehrjährigen Zeitraum hinweg zu beobachten, bis annähernd verlässliche Aussagen über deren objektive Ertragsfähigkeit getroffen werden können. Während des Beobachtungszeitraumes haben Bescheide vorläufig zu ergehen (zB VwGH vom 24. Oktober 2000, 95/14/0085).

Im Gegensatz zu den Festsetzungen der Jahre 1993 bis 1996 lag also bei den in den Jahren 1999 bis 2002 – sohin *nach* Durchführung der Nachschau im Jahre 1998 - erlassenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden 1997 bis 2000 aus der Sicht des Finanzamtes eine die Vorläufigkeit rechtfertigende Ungewissheit im Tatsachenbereich vor. Es kommt daher für diese Jahre bezüglich der Verjährungsfrist die Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zum Tragen. Ein "Durchschlagen" dieser Ungewissheit auf den Lauf der Verjährungsfristen der Jahre 1993 bis 1996 ist allerdings nicht möglich, da für die Frage nach dem Beginn der Verjährung von der Ungewissheit *zur Zeit der Bescheiderlassung* auszugehen ist (zB VwGH vom 23. Juni 1998, 98/14/0069).

Die Dauer des Beobachtungszeitraumes hängt vom jeweiligen Einzelfall ab. Nach der Rechtsprechung des VwGH kann bei Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ein Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren angemessen sein (vgl. etwa das Erkenntnis 88/14/0167, 0168 vom 14. Mai 1991).

Ausgehend von einem auf Grund der oa. Judikatur jedenfalls zulässigen Beobachtungszeitraum von acht Jahren sowie davon, dass der Beginn der fraglichen Tätigkeit im Jahr 1992 (erstmaliger Anfall von Ausgaben) erfolgt ist, umfasst der hier maßgebliche Beobachtungszeitraum die Jahre 1992 bis 1999. Die Abgabenerklärungen 1999 sowie die diesen zugrunde liegende Überschussrechnung wurden am 30. Oktober 2000 beim Finanzamt eingereicht. Angesichts der dargelegten Rechtslage bestand für die Abgabenbehörde erster Instanz – frühestens - zu diesem Zeitpunkt erstmals die Möglichkeit, eine annähernd verlässliche Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit (bzw. der Erfüllbarkeit der erstellten Prognoserechnung) vorzunehmen (Wegfall der Ungewissheit). Das wiederum hatte zur Folge, dass die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO (frühestens) mit Ablauf des Jahres 2000 zu laufen begonnen hat. Der angefochtene, auch die Jahre 1997 bis 2000 betreffende Umsatzsteuerbescheid wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. am 1. September 2005 zugestellt und ist sohin jedenfalls noch innerhalb der (Ende 2005 ablaufenden) Verjährungsfrist ergangen.

Ergänzend sei bemerkt, dass hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 – völlig unabhängig von der Frage des Bestehens bzw. des Zeitpunktes des Wegfalles einer Ungewissheit - schon auf Grund der "allgemeinen" Verjährungsfrist des § 208 Abs. 1 lit. a BAO der Eintritt der Verjährung nicht erfolgt ist. Die unterbrechungswirksamen vorläufigen Umsatzsteuerbescheide ergingen in den Jahren 2000 (für die Jahre 1998 und 1999) bzw. 2002 (für 2000). Da diese Jahre im Prüfungsauftrag vom 15. Oktober 2004 genannt sind (Prüfungszeitraum 1998 bis 2000), gelten für diese auf Grund der oben wiedergegebenen Übergangsregelungen in § 323 Abs. 16 und Abs. 18 BAO (idF BGBl. I 180/2004) noch die "alten" Verjährungsbestimmungen. Für die Jahre 1998 und 1999 begann somit die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 2000 bzw. für das Jahr 2000 mit Ablauf 2002 neu zu laufen. Die berufsgegenständliche Bescheide vom 30. August 2005 sind daher hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 – abgesehen davon, dass dem Beginn der Außenprüfung im Jahr 2004 wiederum eine fristunterbrechende Wirkung zukommt – auch aus diesem Grunde unzweifelhaft vor Ablauf der Verjährungsfrist ergangen.

2. Zu den weiteren "Rügen":

Wenn in der Berufung ohne nähere Begründung die Rechtmäßigkeit der Vorläufigkeit in Zweifel gezogen wird, so genügt der Hinweis, dass – unabhängig davon, dass das bezügliche Vorbringen zu allgemein gehalten ist – die Vorläufigkeit nicht Spruchbestandteil der hier gegenständlichen Erledigungen vom 30. August 2005 ist. Allfällige Einwendungen gegen die Vorläufigkeit wären daher bereits in gegen die vorläufig erlassenen Bescheide gerichteten Berufungen zu erheben gewesen.

Ähnliches gilt auch für die Berufungsausführungen (im letzten Absatz auf S. 2 der Berufungsschrift), wonach eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich wäre, da keine neuen Tatsachen hervor gekommen seien. Im Berufungsfall wurden keine Wiederaufnahmebescheide erlassen, sodass sich ein weiteres Eingehen auf das bezügliche Vorbringen erübrigt.

Graz, am 22. November 2005