



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch T, vom 2. Dezember 2003 gegen die gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 20. November 2003 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 20.11.2003 wurden der Berufungswerberin (Bw.) gegenüber erklärungsgemäß für das Jahr 2002 die Umsatzsteuer mit einem Betrag von – 125.601,88 € und die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO in Höhe von – 96.116,51 € mit der Begründung, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei, gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde Rechtswidrigkeit des Inhaltes und des Verfahrens geltend gemacht. Die Bw. sei Eigentümerin der Liegenschaft H 16 samt den darauf befindlichen Gebäuden und erziele damit Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung. Werden Verluste (Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen) erklärt und treten Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft der die Verluste verursachenden Betätigung auf, so stelle sich die Frage nach Liebhaberei. Habe eine Liebhabereibeurteilung stattzufinden, so sei in einem ersten Schritt zu entscheiden, welcher Art die zu beurteilende Betätigung sei. Je nach Art der Betätigung sei die Liebhabereibeurteilung an dem dafür vorgesehenen Maßstab vorzunehmen. Bis zur LVO sei die objektive Ertragsfähigkeit allein gültiger Maßstab zur

Liebhabereibeurteilung von Betätigungen aller Art gewesen. Die LVO sehe hingegen für typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen und Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, unterschiedliche Beurteilungsmaßstäbe vor.

Für die Liebhabereibeurteilung typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen stelle § 1 Abs. 1 LVO darauf ab, ob die Betätigung durch eine anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gesamtgewinnerzielungsabsicht veranlasst sei. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine entgeltliche Überlassung von Gebäuden, welche eine Sonderstellung in der LVO einnehme. Demnach sei das Vorliegen einer Gesamtgewinnerzielungsabsicht darüber hinaus auch nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant sei, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen.

Der Beurteilungsmaßstab der anhand objektiver Umstände nachvollziehbaren Gesamtgewinnerzielungsabsicht (Gesamtüberschusserzielungsabsicht) unterscheide sich nicht nur in der Art und Weise der Beurteilung, sondern auch in seiner Auswirkung grundlegend vom Beurteilungsmaßstab der objektiven Ertragsfähigkeit. Stelle sich nämlich typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigungen erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringen könne, so könne sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle zu beurteilen sein. Eine – an ihrer objektiven Ertragsfähigkeit zu messende – typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechende Betätigung stelle hingegen diesfalls stets von Beginn an Liebhaberei dar.

Laut VwGH vom 5.5.1992, 92/14/006 seien Zinshäuser im Gegensatz zu einzelnen Wohnungen keine Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen. Dem entspreche auch der Verordnungstext im § 2 Abs. 3, der die Anwendung des § 1 Abs. 2 LVO für entgeltliche Überlassung von Gebäuden ausschließe. Die entgeltliche Gebäudeüberlassung („große Vermietung“) sei nach § 2 Abs 3 der LVO dann als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO zu beurteilen, wenn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant sei (vgl. auch VwGH vom 23.11.2000, 95/15/0177/0178).

Für die Bw. bedeute dies, nachdem die Tätigkeit nicht auf die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken beschränkt sei, sondern ein gesamtes Mietzinshaus zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werde, dass die Betätigung unter § 1 Abs. 1 der LVO 1993/33 falle und als Beurteilungsmaßstab nicht die objektive Ertragsfähigkeit, sondern die Gesamtüberschusserzielungsabsicht anzuwenden sei.

Während daher bei der sog. kleinen Vermietung die Liebhabereibeurteilung allfälliger unter Zugrundelegung von in einem Beobachtungszeitraum gewonnenen Erfahrungen erfolge,

könne bei der sog. großen Vermietung auf Grund des anzuwendenden Beurteilungsmaßstabes – nachvollziehbare Gewinnerzielungsabsicht – ein Beobachtungszeitraum nicht zur Anwendung kommen.

Mangels eines Anlaufzeitraumes habe im Rahmen der großen Vermietung, wie bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen, die Beurteilung ob von Einkünften auszugehen sei, ab dem ersten Jahr der Betätigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen. Dabei sei jedes Kalenderjahr gesondert zu beurteilen, ob ein anhand objektiver Umstände (Kriterien) nachvollziehbares stetiges Streben des sich Betätigenden nach Gesamtüberschuss vorliege. Eine Beobachtung über mehrere Jahre (Beobachtungszeitraum) und anschließende Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft – wie dies für an ihrer objektiven Ertragsfähigkeit zu messenden typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechenden Betätigung im Regelfall erforderlich sei – sei bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO entbehrlich (vgl. Rauscher/Grübler; „Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis“; Linde Verlag; Seite 96f).

Ergebe sich aus der jährlichen Betrachtung, dass sich das Verhältnis jenes Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten geplant sei, zu einem absehbaren Zeitraum allein auf Grund gewöhnlicher Risiken oder Unwägbarkeiten verändere und sei deshalb – nach Auffassung der zu Beginn erstellten Prognose an die tatsächlichen Verhältnisse – in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss zu erwarten, so sei mittels der Kriterien zu prüfen, ob die Betätigung ab dem Zeitpunkt des Eintrittes dieser Umstände Liebhaberei sei.

Stelle die Behörde im ersten Schritt der Überprüfung der Planungsrechnung fest, dass von vorne herein innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei, könne nach § 1 Abs. 1 LVO nur von einer Einkunftsquelleneigenschaft ausgegangen werden. Ein Beobachtungszeitraum wie für die kleine Vermietung komme nicht in Betracht, da nach den Beurteilungskriterien der LVO von Beginn an feststehe, dass es sich hierbei um eine Einkunftsquelle handle. Für die von der Bw. vorgelegte Planungsrechnung ergebe sich innerhalb der von der LVO vorgesehenen angemessenen Frist von 25 bzw. 28 Jahren laut Kalkulationsrechnung ein Gesamtüberschuss. Damit würden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu Beginn der Betätigung jedenfalls vorliegen.

Die Behörde könne nunmehr zum zweiten Schritt der Liebhabereibeurteilung (Vergleich der tatsächlichen eingetretenen Umstände mit der Planungsrechnung) übergehen. Ergebe die Planrechnung unter Berücksichtigung der tatsächlich eingetretenen Verhältnisse, dass trotz gewöhnlicher Risiken und/oder Unwägbarkeiten auch ohne Verbesserungsmaßnahmen realistisch ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum (nach wie vor) zu erwarten sei, so liege zum gegenwärtigen Kalenderjahr eine Einkunftsquelle vor. Komme die

Abgabenbehörde in einem bestimmten Jahr zum Schluss, dass ein Gesamtüberschuss, unter Berücksichtigung der gewöhnlichen Risken und/oder Unwägbarkeiten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht mehr zu erwarten sei, müsse die Behörde das Vorliegen von Liebhaberei anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO prüfen.

Eine Umqualifizierung der Einkunftsquelleneigenschaft anhand der Kriterienbeurteilung könne, abgesehen davon, dass der sich Betätigende in der Planrechnung von unrealistischen Annahmen ausgegangen sei, jedenfalls erst ab jenem Jahr erfolgen, ab dem zu erkennen gewesen sei, dass ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum nicht mehr zu erwarten sei und keine strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt worden seien oder dass trotz der strukturverbessernden Maßnahmen ein Gesamtüberschuss in einem angemessenen Zeitraum nicht zu erwarten sei.

Zum Verfahrensrecht wurde vorgebracht, dass nach § 200 BAO die Abgabenbehörde vorläufige Festsetzungen vornehmen könne, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss sei. Nach VwGH vom 17.9.1996, 95/14/0052, dürften Bescheide nur dann vorläufig erlassen werden, wenn vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich der zweifelsfreien Klärung der Abgabenpflicht oder deren Höhe entgegenstünden. Würden bei entgeltlicher Überlassung von Gebäuden Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt, so habe die Abgabenbehörde anhand einer vom sich Betätigenden zu erstellenden Prognose (Plan, Kalkulation) zu beurteilen, ob das Verhältnis jenes Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant sei zu einem absehbaren Zeitraum angemessen sei (Angemessenheit der Zeitrelation). Bestehe von vornherein keine Angemessenheit der Zeitrelation, so liege für alle Kalenderjahre Liebhaberei vor. Bescheide hätten diesfalls nach dem ursprünglichen Plan (Kalkulation) ebenso endgültig zu ergehen. Bestehe zwar Angemessenheit der Zeitrelation, weichen aber die tatsächlichen Ergebnisse davon ab, sodass in einem absehbaren Zeitraum doch kein Gesamtüberschuss zu erwarten sei, so habe eine vorläufige Veranlagung nur dann zu erfolgen, wenn Ungewissheit über das Gesamtbild der Verhältnisse hinsichtlich der Kriterien bestehe (dh, ob der sich Betätigende betriebswirtschaftlich sinnvoll verhalte). Eine Prüfung der Entwicklung der Betätigung habe also für jedes Kalenderjahr zu erfolgen, wobei der sich Betätigende seine bisherige Prognose anpassen müsse, wenn die tatsächlichen Verhältnisse vom ursprünglichen Plan abweichen. Eine vorläufig ergangene Bescheide rechtfertigende Unsicherheit im Tatsachenbereich, die eine vorläufige Bescheiderlassung von Beginn an rechtfertige, könne nicht erblickt werden, zumal von Seiten der Abgabenbehörde keine Begründung für eine Kriterienprüfung (Gefahr, dass ein Gesamtüberschuss ohne verbessernde betriebswirtschaftliche Maßnahmen nicht erreicht werde) erklärt werde. Die Möglichkeit der

Erlassung vorläufiger Bescheide sei nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen, um sich Abgabeneinnahmen sofort vorbehaltlich des späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zu verschaffen (VwGH vom 17.12.1992, 91/16/0137 und Rauscher/ Grübler, aaO, 295). Es sei daher unzulässig, einen Bescheid deshalb vorläufig zu erlassen, weil in einiger Zeit eine abgabenrechtliche Prüfung beabsichtigt sei.

Eine Umqualifizierung einer vorliegenden Einkunftsquelle im Bereich der großen Vermietung in einen Liebhabereibetrieb sei rückwirkend bis zum Beginn der Betätigung nicht möglich, wenn die unter realistischen Annahmen aufgestellte Planrechnung einen Gesamtüberschuss innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erwarten lasse. Es sei lediglich laufend zu prüfen, ob, basierend auf den tatsächlich eingetretenen Verhältnissen, die Gesamtüberschusserzielungsabsicht haltbar sei. Erst ab dem Jahr, ab dem feststehe, dass ein Gesamtüberschuss unter Berücksichtigung des Ergebnisses der Kriterienprüfung nicht mehr zu erzielen sei, könne eine Änderung der Beurteilung erfolgen.

§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 sehe vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse, nicht unternehmerisch sei. Umsätze aus einer solchen Betätigung unterlägen einerseits nicht der Umsatzsteuer, andererseits könnten die mit einer solchen Tätigkeit zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden. Auf Grund des § 6 LVO, der eine Legaldefinition zur Liebhaberei darstelle, könnten Betätigungen gem.

§ 1 Abs. 1 LVO niemals als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG angesehen werden. Eine unternehmerische Tätigkeit liege daher auch dann vor, wenn die Kriterienprüfung nach § 2 ertragsteuerlich zur Annahme der Liebhaberei führe (vgl Rauscher/Grübler, aaO, 267).

Nach § 6 LVO könnte Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Vorläufige Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer, begründet mit der Unsicherheit in der Einkunftsquellenbeurteilung, seien daher im Bereich der großen Vermietung nicht möglich.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass die Vorläufigkeit der angefochtenen Bescheide wegen Vorliegens einer „großen Vermietung“ bekämpft werde. Es handle sich jedoch um einen geförderten Dachgeschoßausbau am Gebäude H 16. Die Bw. sei Wohnungseigentümerin der Wohnungen 7, 7A, 8 und 11 bis 16. Diese Tätigkeit werde als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LRL 1997 eingestuft. Die Einordnung unter § 1 Abs. 2 Z 3 erfolge ausschließlich nach Art des Wohnraumes. Die Anzahl der bewirtschafteten Objekte sei unmaßgeblich (die Vermietung von z. B. 15 Eigentumswohnungen im gleichen Haus sei jedenfalls als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 anzusehen).

Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne, sei grundsätzlich erst nach Ablauf eines nach der jeweiligen Lagerung

des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich. Der absehbare Zeitraum betrage 20 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben.

Wenn gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen (Kategorie- und Richtwertmietzinse) bestünden, sei in der Prognoserechnung von fiktiven marktkonformen Mieteinnahmen auszugehen. Bei Mietzinsbeschränkungen auf Grund von Wohnbauförderungsgesetzen der Länder sei jedoch der beschränkte Mietzins anzusetzen (BMF 3.8.1994, RdW 1994, 298), weshalb die vorliegende Prognoserechnung nur eingeschränkt zur Beurteilung herangezogen werden könne. Unter der Zugrundelegung der Verluste 1999 – 2002, der Mietzinsbeschränkungen und Umrechnung der 15-tel Beträge, werde auf Basis der im Jahr 2001 prognostizierten unbereinigten steuerlichen Ergebnisse gerade noch im Beurteilungszeitraum ein Totalüberschuss erzielt. Da die Liebhabereibeurteilung unter Zugrundelegung der in einem Beobachtungszeitraum gewonnenen Erfahrung zu erfolgen habe und der vorliegende Zeitraum zu kurz sei, um eine endgültige Beurteilung vorzunehmen, sei die Veranlagung zu recht vorläufig erfolgt.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer würde sich bei Tätigkeiten i. S. des § 1 Abs. 2 LRL die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Beurteilung decken, weshalb Liebhaberei möglich sei und vorläufige Bescheide ebenfalls gerechtfertig seien.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend zum bisher geschilderten Sachverhalt vorgebracht, dass mit Kaufvertrag vom 7. Dezember 1999 die Bw. 200 ideelle Miteigentumsanteile von insgesamt 1.030 Anteilen am Objekt H 16 erworben habe. Entsprechend des im Gesellschaftsvertrag der Bw. festgelegten Gesellschaftszweckes seien die erworbenen Liegenschaftsanteile umfassend saniert und in der Folge vermietet worden. Die Begründung von Wohnungseigentum sei zu keinem Zeitpunkt vorgesehen gewesen. Viel mehr hätten die sich im Gesamteigentum der KEG befindlichen Liegenschaftsanteile in Form einer Miteigentumsgemeinschaft genutzt werden sollen.

Im Zuge der Änderung des WEG 2002 und der damit geänderten Rechtslage ab 1. Juli 2002 habe die Firma W als Miteigentümerin der Liegenschaft die Aufhebung der Miteigentümergemeinschaft und die Eintragung von Wohnungseigentum begehrt und habe gedroht ihren nunmehr gesetzlichen Anspruch gerichtlich durchzusetzen. Wegen der angedrohten Klage sei am angeführten Objekt Wohnungseigentum begründet worden.

Um rechtliche Klarstellung zu erhalten, ob sich durch die Begründung von Wohnungseigentum eine Änderung in der Beurteilung der Liebhaberei ergeben würde, sei dieser Sachverhalt dem BMF zur Beurteilung vorgelegt worden. Diesen Ausführungen zufolge handle es sich bei der nachträglichen Begründung von Wohnungseigentum, welche ohne Zutun des Steuerpflichtigen erfolgt sei, um unerwartete Umstände, die für sich gesehen zu keiner Änderung der

Beurteilung der Liebhaberei führen könnten. Dazu wurde auf eine Faxnachricht des BMFf verwiesen.

Zusammenfassend wurde Folgendes festgehalten:

- 1.) Die ursprünglich für die Liegenschaftsanteile vorgesehene Verwendungsabsicht führe unbestritten zu einer Einstufung der Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO.
- 2.) Die vorgelegte Prognoserechnung führe gem. § 2 Abs. 3 LVO innerhalb eines angemessenen Zeitraumes zu einem Gesamtgewinn bzw. -überschuss.
- 3.) Die nachträgliche nicht freiwillige Begründung von Wohnungseigentum könne nach Meinung des BMFf zu keiner Änderung in der Beurteilung nach der LVO führen.
- 4.) Die bisher mit der Begründung eines allfälligen Beobachtungszeitraumes ergangenen vorläufigen Bescheide seien damit keinesfalls gerechtfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist allein strittig, ob die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 zu recht vorläufig erlassen wurden. Die Frage, ob es sich bei der Betätigung der Bw. um eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle handelt oder ob Liebhaberei vorliegt, bleibt vorerst ausgeklammert.

Hinsichtlich der vorläufigen Bescheiderlassung ist zunächst die Frage zu klären, ob ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 1 LVO (entgeltliche Gebäudeüberlassung – sog. „große Vermietung“) oder § 1 Abs. 2 LVO (sog. „kleine Vermietung“) vorliegt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohng rundstücken 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.

Dem Vorbringen sowohl des Finanzamtes und auch der Bw. ist in seiner Allgemeinheit, aus Sicht der jeweiligen Verfahrenspartei, zuzustimmen.

Der unabhängige Finanzsenat beurteilt nunmehr, ausgehend vom oben dargestellten Verfahrensgeschehen, die Vermietung der teilweise nach einem Dachgeschoßausbau entstandenen und im Eigentum der Bw. stehenden Wohnungen in der H. - Straße 16 – wenn auch nur vorläufig - als kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl II 1997/358 (LVO).

Die Bw. versucht mit ihrer im Vorlageantrag (siehe Punkt 3.) erstmalig vorgebrachten Argumentation darzulegen, dass zu Beginn der Vermietungstätigkeit davon auszugehen war, kein Wohnungseigentum zu begründen. Dagegen sprechen aber die beiden im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom März 2007 vorgelegten Kaufverträge. So wird im Vertrag vom 7. Dezember 1999 im letzten Absatz auf Seite 1 sowie im ersten Absatz auf Seite zwei dezidiert von der Absicht gesprochen, Wohnungseigentum zu begründen. Auch im zweiten übermittelten Kaufvertrag (ohne Datum) heißt es im Punkt I., dass die Vertragsteile die Liegenschaftsanteile erworben haben, um Wohnungseigentum zu begründen.

Zu der von der Bw. beigebrachten "Prognoserechnung" vom 15. Jänner 2001 ist festzustellen, dass es sich dabei um eine Finanzierungsvariante mittels Fremdwährungskredit handelt, bei der unter Annahme von ortsüblichen Mieten nach 20 Jahren, gerechnet vom erstmaligen Erzielen von Mieteinnahmen, ein Totalüberschuss erwirtschaftet wird. Der Argumentation des Finanzamtes folgend, wonach bei Mietzinsbeschränkungen auf Grund von Wohnbauförderungsgesetzen der Länder der beschränkt Mietzins anzusetzen ist, verschiebt sich dieser Zeitpunkt, sodass im 23. Jahr nach dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen ein Totalüberschuss erzielt wird. Es steht daher noch nicht endgültig fest, ob aus steuerlicher Sicht Liebhaberei vorliegt oder nicht.

Diese "Prognoserechnung" weicht von den Jahresergebnissen der eingereichten Steuererklärungen erheblich ab. So scheint für das Jahr 2002 in der Prognoserechnung ein steuerliches Ergebnis von ATS – 857.977,- bzw. als „Korrigiertes“ Ergebnis ATS – 458.958,- auf, lt. Erklärung und auch angefochtenem vorläufigen Bescheid vom November 2003 betrugen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € -96.116,51 bzw. ATS - 1.253,790,50. Entgegen den prognostizierten (reglementierten) Mieteinnahmen von ATS 436.773,- bzw. ortsüblichen von ATS 660.340,- wurden lt. Überschussrechnung lediglich ATS 354.813,- (€ 25.785,30) vereinnahmt.

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 Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürfen diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden (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.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates bestehen aber gegen die hier bekämpfte vorläufige Bescheiderlassung deshalb keine Bedenken, weil einerseits nicht von einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung, bei der eine vorläufige Bescheiderlassung aus den in der Berufung angeführten Gründen nicht zulässig ist, sondern von einer „kleinen“ Vermietung auszugehen ist und andererseits 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. prognostizierten Zahlen von den vorliegenden Echtzahlen wird nochmals hingewiesen. Auch erfolgte die Begründung von Eigentum nicht unfreiwillig, sondern war von Anfang an geplant, wie die vorliegenden Kaufverträge belegen.

Graz, am 31. März 2008