



GZ. RV/1871-W/09
GZ. RV/1872-W/09
GZ. RV/2850-W/09
GZ. RV/2852-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat **über die Berufungen** des Bw, bei Berufungserhebung vertreten durch Wth-Gesellschaft1, Z, nunmehr vertreten durch Wth-Gesellschaft2,

- **vom** 7. November 2008 gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2006 des Finanzamtes X vom 6. Oktober 2008, und
- **vom** 4. August 2009 gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2007 des Finanzamtes X vom 6. Juli 2009

entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

- 1.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 14. Februar 2001 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Umsatzsteuerbescheid 1999 erklärt.*
- 2.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheid 1999 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 1999 vom 14. Februar 2001 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 1999 erklärt.*
- 3.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 8. April 2002 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2000 erklärt.*

- 4.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheid 2000 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2000 vom 8. April 2002 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2000 erklärt.*
- 5.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 12. August 2003 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2001 erklärt.*
- 6.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheid 2001 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2001 vom 12. August 2003 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2001 erklärt.*
- 7.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 22. Dezember 2004 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2002 erklärt.*
- 8.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheid 2002 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2002 vom 22. Dezember 2004 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2002 erklärt.*
- 9.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 14. November 2005 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2003 erklärt.*
- 10.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheid 2003 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2003 vom 14. November 2005 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2003 erklärt.*
- 11.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 6. Juni 2006 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2004 erklärt.*
- 12.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200*

Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2004 vom 6. Juni 2006 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2004 erklärt.

- 13.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 31. Jänner 2007 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2005 erklärt.*
- 14.) Der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheid 2005 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert, sodass er ausspricht: *Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheid 2005 vom 31. Jänner 2007 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2005 erklärt.*
- 15.) Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert. Die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer für 2006 und die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen) Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 6. Februar 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- 16.) Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 6. Oktober 2008 wird abgeändert. Die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für 2006 und die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen) Einkommensteuerbescheid 2006 vom 6. Februar 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- 17.) Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 6. Juli 2009 wird abgeändert. Die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2007 und die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
- 18.) Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. Juli 2009 wird abgeändert. Die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2007 und die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) wohnt in Adresse1. Laut ZMR-Anfrage vom 30. August 2010 (UFS-Akt I [RV/1871{1872}-W/09] Bl 154) ist dies seit 1986 so und war somit im gesamten Berufungszeitraum so. Er hat im Jahr 1996 einen Anteil im Ausmaß von 4/5 eines Grundstückes erworben; den restlichen Anteil hat seine Ehegattin erworben

(Grundbuchauszug: UFS-Akt II [RV/2852{2850}-W/09] Bl 14). Er hat auf diesem Grundstück von 1996 bis 1998 ein Zweifamilienhaus mit der Adresse Adresse2 errichtet. Es handelt sich hierbei um ein unterkellertes Haus mit je einer Drei-Zimmer-Wohnung im Erdgeschoß und im Dachgeschoß; der Zugang zu jeder der Wohnungen und zu den Kellerräumen erfolgt von einem Stiegenhaus aus (vgl. beim Erörterungsgespräch eingereichte Pläne: UFS-Akt II Bl 43 ff).

Der Bw verzichtete ab dem Kalenderjahr 1996 auf die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) (vgl ESt-Akt TA 98-02, Dauerbelege). Im November 1998 begann der Bw mit der Vermietung des Zweifamilienhauses, wobei nicht die langfristige Vermietung an jeweils einen Wohnungsmieter stattfand. Vielmehr gab/gibt es eine Vermietungssaison vom frühen Frühjahr bis Spätherbst und war die Mieterstruktur so, dass es anfangs Arbeiter vom Kraftwerk A waren, dann hauptsächlich Radtouristen und dann Arbeiter von der Straßenbauprojekt / Bauprojekt sowie Arbeiter von der Fa.Baunebengewerbe. In der Spitzenzzeit 2010 (Bauprojekt) wurden auch Kellerräume vermietet. (Vgl Niederschrift über das Erörterungsgespräch vom 26. November 2010: UFS-Akt II Bl 39 ff)

Der Bw erklärte folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Jahr	Überschuss in Schilling	Überschuss in EURO
1996	- 2.632,00	- 191,27
1997	- 59.033,00	- 4.290,12
1998	- 68.786,00	- 4.998,86
1999	5.842,00	424,55
2000	- 77.368,00	- 5.622,53
2001	- 21.144,00	- 1.536,60
2002	-	1.079,53
2003	-	941,31
2004	-	- 1.726,05
2005	-	- 3.746,70
2006	-	- 4.036,32
Summe für 1996 bis 2006		- 23.703,05

Zu den Steuererklärungen 1996 bis 1998 richtete das Finanzamt ein mit 17. Juli 2000 datiertes Ersuchen an den Bw, eine Prognoserechnung einzureichen. Darauf wurde mit Telefax vom 17. August 2000 geantwortet, jedoch dem Finanzamt keine Prognoserechnung vorgelegt. (Vgl ESt-Akt TA 98-02)

Das Finanzamt berücksichtigte zunächst in gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#) vorläufigen Einkommensteuerbescheiden die vom Bw erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, und es veranlagte den Bw für die Jahre 1996 bis 2006 mit gemäß [§ 200 Abs 1 BAO](#) vorläufigen

Bescheiden zur Umsatzsteuer. (Vgl UFS-Akt I Bl 14 ff)

Die vorläufigen Bescheide für die Jahre 1996 bis 1998 datierten vom 28. August 2000.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 1999 datierten vom 14. Februar 2001.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2000 datierten vom 8. April 2002.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2001 datierten vom 12. August 2003.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2002 datierten vom 22. Dezember 2004.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2003 datierten vom 14. November 2005.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2004 datierten vom 6. Juni 2006.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2005 datierten vom 31. Jänner 2007.

Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2006 datierten vom 6. Februar 2008.

Wie schon am 25. Jänner 2008 telefonisch und per Finanz-Online von der steuerlichen Vertretung vorangekündigt (vgl ESt-[Haupt-]Akt Dauerbelege), wurde beim Finanzamt folgende Vereinbarung vom 28. Jänner 2008 zwischen dem Bw und seiner Ehegattin eingereicht (ESt-Akt Bl 2/2007):

Der Bw als Miteigentümer der Liegenschaft Adresse2 mit einem Anteil von 80% räumte seiner Ehegattin als Miteigentümerin derselben Liegenschaft mit einem Anteil von 20% das Fruchtgenussrecht hinsichtlich seines Liegenschaftsanteiles nach den [§§ 509 ff ABGB](#) beginnend mit 01.01.2008 ein. Die Ehegattin des Bw nahm diese Rechtsbestellung an. Weiters wurde vereinbart, dass dem Bw aus der Vermietung des Gebäudes jährlich eine anteilige AfA-Abgeltung zustehe, beginnend für das Jahr 2008 in der Höhe von € 968,19 (Folgejahre variabel nach Berechnung). Diese werde am 1. Dezember jeden Jahres fällig und sei innerhalb von 14 Tagen zu überweisen.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2008 ersuchte das Finanzamt den Bw um Nachreichung einer Prognoserechnung ab dem Jahr 1996 auf 28 Jahre (UFS-Akt I Bl 81). Seitens des Bw wurde eine Prognoserechnung eingereicht (ESt-Akt Bl 21ff/2006)

Das Finanzamt zog den Schluss, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um Liebhaberei im umsatzsteuerlichen und im einkommensteuerlichen Sinne handle und erließ dementsprechend die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide vom 6. Oktober 2008 unter Ansatz sämtlicher Bemessungsgrundlagen mit Null sowie der Abgabenfestsetzung mit Null; und es erließ dementsprechend die angefochtenen Einkommensteuerbescheide vom 6. Oktober 2008 unter Nichtansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die angefochtenen USt- und ESt-Bescheide vom 6. Oktober 2008 für die Jahre 1999 bis 2005 wurden gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) – als endgültige nach vorläufigen Bescheiden – erlassen; diejenigen für das Jahr 2006 sind – ohne Ausspruch der Vorläufigkeit und ohne sonstige

Bezugnahme auf [§ 200 BAO](#) – nach Aufhebung der Vorbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) ergangen.

Das Finanzamt begründete die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2006 wie folgt (ESt-Akt Bl 11f/2006):

Aus der Vermietung ort, Adresse2 wurde bis 2006 ein Gesamtverlust von € 23.703,05 erklärt. Lt. der vorgelegten Prognoserechnung ist im Jahr 2007 ebenfalls mit einem Verlust zu rechnen. Ab dem Jahr 2008 wird die Vermietung von Frau Ehegattin weitergeführt. Nach Rücksprache mit [dem Bw], warum er die Vermietung beendete und seine Frau diese weiterführt gab er an, dass seine Frau immer schon die Arbeit macht, daher soll sie auch die „Lorbeeren“ haben.

Die vorzeitige Beendigung der Vermietung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses gründet auf privaten Motiven und nicht auf Grund von Unwägbarkeiten. Es war eine Beendigung auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des [Bw]. Wurde der freiwillige Entschluss zur einer vorzeitigen Beendigung einer ursprünglich zeitlich unbegrenzt geplanten Betätigung erst nachträglich aus privaten Motiven gefasst, so ist sie von Beginn an Liebhaberei. Eine freiwillige nachträgliche Planänderung, die zur vorzeitigen Beendigung der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit führt, hat daher Auswirkungen auf die objektive Ertragsfähigkeit einer solchen Betätigung. Daher unterscheiden die LRL nur zwischen Unwägbarkeiten und „anderen, insbesondere private Motiven“, weshalb auch in einem solchen Fall für den gesamten abgeschlossenen Betätigungszeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen ist. Die Vereinbarung vom 28.1.2008 über die Einräumung eines Fruchtgenussrechts an die Frau Ehegattin hinsichtlich der Liegenschaft Adresse2, ändert an den oben erläuterten Tatsachen nichts. Die Einkünfte werden in Zukunft der Ehegattin zugerechnet. Die AFA-Abgeltung, da [der Bw] wirtschaftlicher Eigentümer ist, steht dem Aufwand AFA gegenüber.

Um die Vermietungstätigkeit als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen, ist es notwendig, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt wird. Bei entgeltlichen Gebäudeüberlassungen gem. § 2 Abs. 3 LVO, gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung. Im gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass aus der Vermietung Adresse2 bis zum Jahr 2015 ein Gesamtüberschuss vorliegen müsste. Da die Vermietung aber vorzeitig beendet wurde vor Erzielung eines Gesamtüberschusses wird die Vermietung ab Beginn im Jahr 1996 als Liebhaberei eingestuft. Da auch die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten nicht außer acht gelassen werden dürfen, und die absolute Verjährung 10 Jahre ab Entstehen des Abgabeanspruches wirkt, sind die Jahre 1996 – 1998 schon außerhalb dieser, daher werden die Jahre ab 1999 nicht anerkannt

und als Liebhaberei gewertet.

Hinsichtlich Umsatzsteuer ist auf Grund § 6 LVO eine Einstufung als Liebhaberei gegeben.

Gegen die Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2006 wurde mit Schreiben vom 7. November 2008 (ESt-Akt Bl 13ff/2006) Berufung erhoben und beantragt, die Vermietungstätigkeit in den Jahren 1996 bis 2006 anzuerkennen und die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1999 bis 2006 laut den vorläufigen Bescheiden als endgültig festzusetzen. [Hier nicht gegenständlich ist die Berufung gegen Anspruchszinsenbescheide.]

Begründend wurde ausgeführt, dass aufgrund der vorliegenden Prognoserechnung ab dem Jahr 2011, bei einer einheitlichen Gesamtbetrachtung beim Rechtsvorgänger (Bw) und der Rechtsnachfolgerin ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung erreicht werde.

Zu Beginn der Vermietungstätigkeit sei der Bw in einem sicheren Dienstverhältnis gewesen und habe sich bester Gesundheit erfreut. Die Vermietung sei zur Absicherung des Einkommens erfolgt.

Im Jahr 2003 sei es dann zu einer unerwarteten, langwierigen Erkrankung des Bw gekommen. Infolge dieser Erkrankung habe der Bw nach längerem Krankenstand ab 2004 eine Leistung von der Pensionsversicherungsanstalt bezogen.

Bei Aufnahme der Vermietungstätigkeit sei somit in keiner Weise absehbar gewesen, dass der Bw bereits von Erlangen eines Gesamtüberschusses, mit erst 47 Jahren, aufgrund einer Krankheit die persönliche Arbeitskraft verliere, dadurch sein Dienstverhältnis aufgeben und Leistungen von der Pensionsversicherungsanstalt in Anspruch nehmen müsse.

Die Gattin des Bw sei von Beginn an in die Entscheidungsprozesse der Vermietung eingebunden gewesen und habe nach der Erkrankung des Bw die im Zusammenhang mit der Vermietung anfallenden Aufgaben zur Gänze übernommen. Da klar geworden sei, dass die Erkrankung des Bw dauerhaft sein werde, sei im Jahr 2008 beschlossen worden, den Fruchtgenuss aus der Vermietung an die Gattin zu übertragen.

Die Übertragung sei daher nicht grundlos, sondern infolge der Erkrankung des Bw erfolgt.

Der Bw zitierte aus dem Artikel „Liebhabereibeurteilung bei Übertragung von Einkunftsquellen“ von Atzmüller, RdW 2006, 722, Heft 11 vom 15.11.2006:
Ändere der Steuerpflichtige aus freiem Entschluss und außerhalb von Unwägbarkeiten seine ursprüngliche Absicht, liege Liebhaberei vor. Seien es (auch im privaten Bereich gelegene) Unwägbarkeiten, die ihn zum Abrücken von seinem ursprünglichen Plan veranlassten, schade die vorzeitige Beendigung nicht. Realisiere daher der Rechtsvorgänger nur einen Gesamt-

verlust und sei die Übertragung für ihn eine Unwägbarkeit gewesen, liege bei ihm eine beachtliche Einkunftsquelle vor. Die Verluste seien bei ihm anzuerkennen.

Der Bw zitierte aus der LRL:

6.2...Treten daher durch unerwartete Umstände (z. B. unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, „Verlust“ der persönlichen Arbeitskraft und vergleichbare Unwägbarkeiten) unvorhergesehne Verluste (bzw. entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139).

Der Beurteilungszeitraum für die Einstufung als Liebhaberei beim Rechtsvorgänger, dem Bw, sei nicht getrennt zu sehen. Aufgrund der vorliegenden Prognoserechnung, erziele die Vermietung bei einer durchgehenden Gesamtbetrachtung beim Rechtsvorgänger und -nachfolgerin, ab dem Jahr 2011, also innerhalb von 20 Jahren, einen Gesamtüberschuss und es liege keine Liebhaberei vor.

Im Begleitschreiben zu dieser Prognoserechnung (ESt-Akt BI 20/2006) wird ausgeführt, dass ab dem Jahr 2008 höhere Mieten angesetzt worden seien, da Arbeitnehmer der Firmen C und D eingemietet seien. Diese Firmen seien mit dem Bau der bauprojekt1 bis Ende der Bauzeit, in weiterer Folge mit dem bauprojekt2 beauftragt.

Das Finanzamt erließ mit 24. Februar 2009 datierte, abweisende Berufungsvorentscheidungen zu Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2006, die folgendermaßen begründet wurden (ESt-Akt BI 29ff/2006):

Es handele sich um eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO.

„Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung in der Fassung des BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigung 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 (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung,

höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes von 28. Februar 2007, 2004/15/0079) steht der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird.

Wird eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, durch Einstellung beendet, so liegt ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor. Wurde eine Betätigung, für die nicht von vornherein die Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes auszuschließen war, vor Erzielen es solchen eingestellt, so ist die Betätigung allein nicht aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen. Erfolgt die Einstellung auf Grund von Unwägbarkeiten, so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung und unter Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Diesfalls liegt keine Liebhaberei vor. Wurde die Betätigung jedoch aus anderen Gründen, nämlich aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken, vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen.

Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftverlauf entsprechen und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen stehen. Von einer Unwägbarkeit ist demnach dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis, in der Erwartung eines Totalgewinns während des ins Auge gefassten Prognosezeitraumes, zur Aufgabe gezwungen worden wäre („Notverkauf“ der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden unerwartenden Ereignisses).

Wie in der Berufung ausgeführt wird, beruht die vorzeitige Beendigung der Vermietung durch Übertragung des Fruchtgenusses auf die Gattin in einer Erkrankung Ihrerseits im Jahr 2003. Durch diese Erkrankung mussten Sie Ihre unselbständige Tätigkeiten einstellen und seit dem Jahr 2004 beziehen Sie Leistungen von der Pensionsversicherungsanstalt.

Ihre Gattin war von Beginn in die Entscheidungsprozesse der Vermietung eingebunden und hat nach der Erkrankung die bei der Vermietung anfallenden Aufgaben zur Gänze übernommen. Nachdem klar wurde, dass Ihre Erkrankung dauerhaft sein würde, wurde im Jahr 2008 beschlossen, den Fruchtgenuss aus der Vermietung an Ihre Gattin zu übertragen. Diesen Ausführungen ist zu erwidern, dass von einer krankheitsbedingten Unwägbarkeit nur dann gesprochen werden kann, wenn durch die Erkrankung die Ergebnisse der Vermietung negativ beeinflusst werden. Dies wäre anzunehmen, wenn z.B. zur Finanzierung von Krankheitskosten ein Notverkauf der Einkunftsquelle notwendig ist oder wenn die Einkünfteerzielung zwangsläufig aufgegeben werden muss, weil die persönliche Arbeitskraft

des Steuerpflichtigen krankheitsbedingt verloren gegangen ist.

Eine finanzielle Notlage, die eine Veräußerung des Mietobjektes erfordert hätte, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Dass die krankheitsbedingte Einstellung der unselbständigen Tätigkeit und der Bezug von Pensionsleistungen ab dem Jahr 2004 negative Auswirkungen auf die Ergebnisse der Vermietungstätigkeit gehabt hätte, konnte mit den Berufungsausführungen nicht dargestellt werden. Die Vermietungstätigkeit wurde vielmehr unverändert fortgeführt, da Ihre Gattin im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht die notwendigen Arbeiten übernommen hat.

Die Übertragung des Fruchtgenusses aus der Vermietung an die Gattin erfolgte somit nicht auf Grund einer Unwägbarkeit sondern aus anderen Gründen. Der Liebhabereibeurteilung war somit der im abgeschlossenen Zeitraum erzielte Gesamtverlust zu Grunde zu legen und die Einstufung als steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle erfolgte zu Recht."

Mit Schreiben vom 25. März 2009 (ESt-Akt BI 32f/2006) beantragte der Bw die Vorlage zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz und führte dazu noch folgendes aus:
Aufgrund der dauerhaften Erkrankung und des dadurch erlittenen Verlustes der persönlichen Arbeitskraft war es [dem Bw] nicht mehr möglich, die Vermietung und vor allem die Mietersuche mit dem notwendigen Einsatz voranzutreiben. Das Objekt wurde und wird nur für einen begrenzten Zeitraum vermietet. Ohne Übertragung der Einkunftsquelle wäre es, vor allem in diesen wirtschaftlich schwierigen Zeiten, in absehbarer Zeit zu Problemen beim Finden von Mietern und somit zu einem Ausfall der Mieteinnahmen gekommen. Aufgrund des geringen sonstigen Einkommens, kann ein solcher Ausfall der Mieteinnahmen sehr schnell zu einer finanziellen Notlage führen.

Natürlich hat [der Bw] auch bisher bei der Mieterwahl und der Entscheidungen betreffend der Vermietung die Meinung seiner Frau eingeholt. Die endgültige Entscheidung sowie die aktive Mietersuche und somit das wirtschaftliche Risiko lag jedoch in den Händen [des Bw.] Dieses wirtschaftliche Risiko, also die endgültige Entscheidungsgewalt sowie die Verantwortung für die Mietersuche, wurde ab der Übertragung des Fruchtgenusses von Frau Ehegattin wahrgenommen. Somit hat Frau Ehegattin nicht nur „Aufgaben im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht“ übernommen, sondern es wurde das tatsächliche wirtschaftliche Risiko für diese Einkunftsquelle übertragen.

Die Übertragung erfolgte daher sehr wohl aufgrund einer Unwägbarkeit, da die Übertragung aufgrund des unerwarteten Verlustes der persönlichen Arbeitskraft und zur Vermeidung einer möglichen künftigen finanziellen Notlage erfolgte."

Der Bw erklärte für 2007 einen zu 10% steuerpflichtigen Umsatz iHv 8.294,10 €, Vorsteuern iHv 961,15 € sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv -1.950,74 €.

In dem mit 6. Juli 2009 datierten Umsatzsteuerbescheid 2007 wurden sämtliche Bemessungs-

grundlagen sowie die festgesetzte Abgabe jeweils mit Null angesetzt. In dem mit 6. Juli 2009 datierten Einkommensteuerbescheid 2007 wurden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt. Mit diesen – ohne Vorläufigkeit oder sonstigen Bezug auf [§ 200 BAO](#) erlassenen – Bescheiden vom 6. Juli 2009 wurde erstmalig über die Veranlagung des Bw zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2007 abgesprochen.

Mit Schreiben vom 4. August 2009 (ESt-Akt Bl 13ff/2007) wurde gegen diese beiden Bescheide Berufung erhoben mit dem Begehrn nach erklärungsgemäßer Veranlagung; die Begründung entspricht derjenigen hinsichtlich der Vorjahre.

Mit Schreiben vom 31. August 2010 (UFS-Akt I Bl 155ff) richtete der Referent des UFS einen Vorhalt an das Finanzamt als Amtspartei, worin u.a. unter Bezugnahme auf VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#) die Notwendigkeit zu einer Stellungnahme zu der im Jahr 2008 seitens des Bw vorgelegten Prognoserechnung erwähnt wurde.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2010 antwortete das Finanzamt darauf (UFS-Akt I Bl 160ff) und nahm unter Angabe folgender Gründe Adaptierungen an der Prognoserechnung des Bw vor: Die vom Bw für die Jahre 2008 bis 2013 angesetzten erhöhten Mieteinnahmen iHv 14.600 € seien nicht nachvollziehbar, weil die Fertigstellung der genannten Bauvorhaben für Ende 2010 geplant sei und die dem Finanzamt bisher bekannten Einnahmen niedriger wären.

Adaptierungen des Finanzamtes: Für die Jahre 2008 bis 2010 Mieteinnahmen iHv 12.200 € und für die Jahre 2011 bis 2013 iHv 10.000 € sowie ausgabenseitige Änderungen laut Überschussrechnung der Ehegattin für 2008 bei den Positionen Energiebezüge (2.000 € statt 1.800 €), Reparaturen (250 € statt 100 €) und Kfz (300 € statt 150 €).

Die entsprechend aufkumulierte, adaptierte Prognoserechnung bis inklusive 2016 wies einen negativen Gesamtüberschuss auf.

Mit Schreiben vom 2. November 2010 (UFS-Akt I Bl 169) wurde das gegenüber dem Finanzamt durchgeführte Vorhalteverfahren der steuerlichen Vertretung des Bw zur Kenntnis gebracht.

Am 26. November 2010 wurde gemäß [§ 279 Abs. 3 BAO](#) ein Erörterungsgespräch abgehalten (Niederschrift: UFS-Akt II Bl 39ff):

Zu der am 25. Jänner 2008 dem Finanzamt mitgeteilten Übertragung an die Gattin mit 1.1.2008 und zu der vom 28. Jänner 2008 datierenden schriftlichen Vereinbarung hielt der Referent des UFS der Vollständigkeit halber fest: Genaugenommen gebe es keine steuerliche Rückwirkung auf den 1. Jänner 2008; dies werde für die Prognoserechnung aber ohne Auswirkung sein, denn diese gehe von der weiteren (unveränderten) vermieterischen Betätigung aus. Die AfA-Abgeltung könne nicht als Fortsetzung der(selben) vermieterischen

Betätigung angesehen werden; für Zwecke der Besteuerung der Folgejahre müsste sie rechnerisch beim Bw plus/minus Null ergeben.

Laut Vertreter des Bw könne ein Nachweis für die Absicht, die Vermietung langfristig zu betreiben, aus folgenden Indizien resultieren: Kreditvertrag auf 21 Jahre, eigenes Wohnhaus, streitgegenständliches Haus nur zur Vermietung, jetzt lebt die Familie defacto davon.

Nach Ansicht des Referenten sei der – nicht aus Bescheidbegründungen oder Aktenvermerken nachvollziehbare – Grund für die ursprüngliche Vorläufigkeit der Veranlagungen bis 2006 wahrscheinlich derjenige gewesen, dass es das Finanzamt als unsicher angesehen habe, dass ein positiver Gesamtüberschuss erzielt werde.

Nach (damaliger) Ansicht des Referenten sei der Wegfall der ursprünglichen Unsicherheit nicht der Anlass für die Erlassung der angefochtenen Bescheide gewesen, sondern der Wechsel in der Person des Bewirtschafters. (Anm: Diese Ansicht wird vom Referenten nicht mehr aufrechterhalten – siehe unten Pkt. B: Durch die Übertragung der vermieterischen Betätigung vom Bw auf seine Ehegattin am 28. Jänner 2008 ist auch klar geworden, dass die vermieterische Betätigung beim Bw keinen positiven Gesamtüberschuss erbracht hat. Daher ist die ursprüngliche Unsicherheit objektiv im Jänner 2008 weggefallen.)

Der Vertreter des Bw brachte zur (früheren) Prognoserechnung vor, dass 2008 und 2009 zwar unter Plan gewesen seien; dies sei aber auch eine Folge des Zufluss-Prinzips gewesen. Die Baufirmen zahlten für das letzte Quartal erst im nächsten Jahr. Zur Untermauerung wurden die Überschussrechnung für 2008, 2009 und für Jänner bis September 2010 überreicht und zu den Akten genommen (UFS-Akt II Bl 46ff), sowie zwei Prognosrechnungen überreicht und zu den Akten genommen:

erstens die ursprüngliche – versehen mit Kumulierungszeile (positiver Gesamtüberschuss im Jahr 2011; UFS-Akt II Bl 50ff) – und
zweitens eine neue Prognoserechnung (positiver Gesamtüberschuss im Jahr 2012; UFS-Akt II Bl 53ff; diese wird in weiterer Folge – mit Adaptierungen hinsichtlich Zinsaufwand – der Begründung der Berufungsentscheidung [vgl unten Pkt. A / c / bb] zugrundeliegen).
Für 2010 seien Einnahmen in Höhe von 22.000 € zu erwarten.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die geringer angesetzten Zinsen in der neuen Prognoserechnung. [Anm: Während in der vom Finanzamt im Oktober 2010 adaptierten Prognoserechnung die Zinsen für 2008 mit 2.800 € und ab 2009 mit (jährlich) 2.500 € angesetzt waren, sind in der vom Vertreter des Bw beim Erörterungstermin eingebrachten Prognoserechnung die Zinsen für 2008 mit 2.833,68 €, für 2009 mit 2.006,12 € und ab 2010 mit (jährlich) 2.000 € angesetzt.]

Der Vertreter des Bw entgegnete, dass dies den realen Verhältnissen entspreche. Die Energiebezüge seien sogar höher angesetzt worden.

Der Vertreter des Finanzamtes sagte, dass für die absinkenden Zinsen noch ein Nachweis nötig sei.

Der Nachweis werde an den UFS gesandt.

Ein Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw betreffend Zinsen langte am 7. Dezember 2010 beim UFS ein (UFS-Akt II Bl 65ff).

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zum Thema, ob es sich bei der gegenständlichen vermieterischen Betätigung des Bw umsatzsteuerlich um eine unternehmerische Tätigkeit bzw einkommensteuerlich um eine Einkunftsquelle oder um Liebhaberei handelte:

a) Zur anzuwendenden Fassung der Liebhabereiverordnung:

Das Grundstück, auf dem das zu vermietende Gebäude errichtet worden ist, wurde 1996 gekauft; ab 1996 fielen Baukosten an (vgl Abschreibungstabelle 1998 und Vorhalt vom 31. August 2010).

Die LVO II (Liebhabereiverordnung BGBl 33/1993, in Hinkunft nur mehr als LVO abgekürzt) ist gemäß § 8 Abs. 1 Z 1 und 2 mit 1. Jänner 1993 in Kraft getreten und auf Veranlagungsjahre ab 1993, und somit auf die Streitjahre 1999 bis 2007, anzuwenden.

Die LVO wurde durch VO BGBl II 358/1997 hinsichtlich Vermietung (entgeltliche Überlassung) geändert und mit § 8 Abs. 3 LVO folgende Übergangs- und Weitergeltungsvorschrift geschaffen:

„(3) § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung [BGBl. II Nr. 358/1997](#) sind auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung [BGBl. II Nr. 358/1997](#), die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung [BGBl. II Nr. 358/1997](#) zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1998 schriftlich erklären, daß § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung [BGBl. II Nr. 358/1997](#) auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.“

Eine solche Erklärung ist aus dem Akt nicht ersichtlich; es kann daher dahingestellt bleiben,

ob eine solche überhaupt möglich gewesen wäre.

Der maßgebliche Zeitraum begann 1996 (vgl auch den diesbezüglich vergleichbaren Fall, in welchem der VwGH mit Erkenntnis vom 2.2.2010, 2007/15/0253 die Entscheidung des UFS vom 4.10.2006, RV/0554-W/04 bestätigte).

Daher sind § 1 Abs. 2 und § 2 Abs. 3 und 4 der LVO nicht idF BGBI II 358/1997, sondern in der Stammfassung BGBI 33/1993) anzuwenden.

b) Einstufung unter § 1 Abs 1 oder 2 LVO:

Laut den beim Erörterungstermin eingereichten Plänen hat das streitgegenständliche Gebäude im Erdgeschoß und im Dachgeschoß jeweils eine – von einem Stiegenhaus zugängliche – Dreizimmerwohnung. Im Kellergeschoß sind drei Räume jeweils als Keller, ein Raum als Waschküche und ein Raum als Heizraum ausgewiesen.

Unter § 1 Abs. 2 LVO (sogenannte ‘Betätigungen mit Liebhabereivermutung’) in der Stammfassung ist u.a. die „... *Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, [...] die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen ...*“ einzustufen.

Die Einstufung eines Vermietungsobjektes unter diesen Tatbestand ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorzunehmen, wobei dieser Einstufung „das Idealbild des Zinshauses“ entgegengesetzt ist (vgl. UFS 16.10.2008, RV/0461-I/05).

Auf den Fall des Bw angewendet, bedeutet dies, dass die im Jahr 2010 zur Spitzenzeit auch zu Wohnzwecken vermieteten Kellerräume das Gesamtbild der Verhältnisse, das durch zwei Dreizimmerwohnungen geprägt ist, nicht wesentlich verändern. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wird hier eine Einstufung unter § 1 Abs. 2 LVO in der Stammfassung vorgenommen. Damit ist eine Einstufung unter § 1 Abs. 1 LVO gemäß dessen zweitem Teilstrich ausgeschlossen.

c) Liebhabereibeurteilung der unter § 1 Abs. 2 LVO eingestuften Vermietung:

§ 2 Abs. 4 LVO bestimmt hierzu in der Stammfassung: „*Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.*“

Nach der Rechtsprechung betreffend Vermietung (vgl VwGH 2.2.2010, [2007/15/0253](#) mit Verweisen auf Vorjudikatur) ist als überschaubarer Zeitraum iSd § 2 Abs. 4 LVO in der Stammfassung (genauso wie als üblicher Kalkulationszeitraum iSd § 2 Abs. 3 LVO in der Stammfassung) 20 Jahre anzunehmen.

Wenn eine Vermietung vor Erreichung eines Gesamtüberschusses abgebrochen wird, so lässt dies nach der neuesten Rsp (VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#); besprochen von *Renner* in RdW Heft 9/2010/610, 601; vgl auch Praxishinweise von *Freisinger* in UFSjournal, Oktober 2010, 364) nicht den zwingenden Schluss auf Liebhaberei zu.

Es ist zu untersuchen, ob der Steuerpflichtige

- aa) ursprünglich den Plan hatte, auf Dauer bzw zumindest bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses die Vermietung fortzusetzen; **wenn nein, dann Liebhaberei;**
- bb) **und** ein Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) innerhalb von 20 Jahren zu erwarten wäre; **wenn nein, dann Liebhaberei.**

Wenn zweimal ja: dann Einkunftsquelle.

zu aa:

Hierzu wird in VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#) ausgeführt: „*Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. April 2000, 99/15/0012, vom 23. November 2000, 95/15/0177, vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0001, und vom 11. November 2008, 2006/13/0199).*“

und: „*Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Dass aber nur der ‘Notverkauf der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses’ als Beweis für*

eine auf Dauer geplante Vermietung angesehen werden kann, ist aus den oben angeführten Erkenntnissen nicht ableitbar."

Versuch einer Interpretation dieses VwGH-Erkenntnisses:

- Aus der Begründung von VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#) („insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten“) könnte man schließen, dass der VwGH nichts am bisherigen Inhalt des Begriffes der Unwägbarkeiten ändert, sondern klarstellt, dass auch andere Umstände als Unwägbarkeiten unschädlich für die Anerkennung als Einkunftsquelle sein können.
- Renner zieht in seinem Artikel „VwGH: Einkunftsquelle trotz nicht durch Notlage verursachter Einstellung der Betätigung“ in RdW Heft 9/2010/610, 601, zunächst den Schluss, dass eine für die Anerkennung als Einkunftsquelle unschädliche Unwägbarkeit vom VwGH früher nur innerhalb der Beurteilungseinheit akzeptiert wurde, während nunmehr die unschädliche Unwägbarkeit auch die private Lebensführung bzw. andere Betätigungen des Steuerpflichtigen oder auch seiner nahen Angehörigen betreffen könne. Überdies könne auch ein vom Steuerpflichtigen selbst verursachter wirtschaftlicher Fehlschlag eine Unwägbarkeit darstellen.
Aufgrund des Erkenntnisses VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#) sei Unwägbarkeiten offenbar keine besondere Bedeutung mehr beizumessen.

Die Thematisierung des Begriffes der „Unwägbarkeit“ erscheint daher zur Lösung des vorliegenden Falles als nicht zielführend. Ebenso kann hier dahingestellt bleiben, ob die aktuelle Rechtsprechung eine Klarstellung früherer Rechtsprechung oder ein Abgehen von ihr ist. Hier soll vielmehr ohne Rückgriff auf den Begriff der Unwägbarkeit entschieden werden, ob der Bw im Sinne der aktuellen Rechtsprechung des VwGH nachgewiesen hat, dass er ursprünglich geplant hat, die Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen.

Über den ursprünglichen Plan kann der Bw naturgemäß keinen Beweis (Nachweis) im mathematischen Sinne führen, aber derartiges wird auch sonst bei der freien Beweiswürdigung nicht gefordert; vielmehr ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl Ritz, BAO³, § 167 Tz 8; vgl auch den vom VwGH in der oben zitierten Begründung verwendeten Begriff „Indizwirkung“).

Bloße Behauptungen über den ursprünglichen Plan reichen daher nicht aus. Vielmehr ist erforderlich, dass das Vorbringen in Zusammenhang mit der Aktenlage (und allfälligen weiteren Ermittlungsergebnissen) für die Behörde erkennen lässt, dass die Richtigkeit der Behauptung eine überragende Wahrscheinlichkeit hat gegenüber der zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinenden Unrichtigkeit der Behauptung.

Hier wird davon ausgegangen, dass der Bw ursprünglich den Plan hatte, sein Einkommen durch die gegenständliche vermieterische Betätigung langfristig abzusichern, d.h. aus ihr einen Gesamtüberschuss zu erzielen, weil die Wahrscheinlichkeit des ursprünglichen Vorgelegenseins dieses Planes nach Überzeugung der Berufungsbehörde nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und insbesondere aus folgenden Gründen deutlich höher ist als die Wahrscheinlichkeit der anderen Möglichkeiten – nämlich insbesondere des Planes zur vorzeitigen Beendigung der Vermietung nach der Lukrierung der Steuervorteile aus dem Verlustausgleich:

- Der Bw wohnt in einem anderen Haus als dem Vermietungsobjekt.
- Die anfänglichen Verluste der vermieterischen Betätigung wirkten sich beim Bw nur in der Progressionsstufe 32% aus (vgl ESt-Bescheide für die Jahre 1996 bis 1998).
- In den Jahren 1999, 2002 und 2003 erzielte der Bw Einnahmenüberschüsse aus der vermieterischen Betätigung.
- Unschädlich für die Langfristigkeit der gesamten vermieterischen Betätigung ist, dass die wechselnden Mieter nicht jeweils für sich langfristige Mieter darstellen.
- Im Jahre 2007 erzielte der Bw einen Verlust (Werbungskostenüberschuss); bei der Entscheidung zur Übertragung der Einkunftsquelle an die Ehegattin im Jänner 2008 konnte dem Bw und seiner Gattin der Einnahmenüberschuss des gesamten Jahres 2008 noch nicht bekannt sein. Die sofort offengelegte Übertragung der Einkunftsquelle an die Ehegattin im Jänner 2008 deutet daher nicht auf steuerliche Optimierungsüberlegungen hin, die einen Rückschluss auf einen ursprünglichen, steueroptimierenden Plan des Bw bewirken würden.

zu bb:

Ob die gegenständliche Vermietung in den Jahren 1996 bis spätestens 2015/2016 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist nach den aktuellsten greifbaren Daten, also auch inklusive der Entwicklung des Jahres 2010 zu prognostizieren.

Das Finanzamt hatte in seiner Prognoserechnung vom Oktober 2010 die Zinsen für die Jahre 2010 und folgende mit jeweils 2.500 € angesetzt. Bei der seitens des Bw abermals adaptierten Prognoserechnung vom November 2010 blieb nach dem Erörterungstermin ein Nachweis für die niedriger angesetzten Zinsen (nämlich 2.000 € jährlich) offen.

Auszug von Details aus der beim Erörterungstermin eingereichten Prognoserechnung vom November 2010:

Jahr	2010	2011	2012	2013
enthaltener jährlicher Zinsaufwand	2.000,00 €	2.000,00 €	2.000,00 €	1.800,00 €
Jahresergebnis	14.209,73 €	6.809,73 €	6.609,73 €	6.809,73 €
kumuliertes Ergebnis	-7.996,10 €	-1.186,37 €	5.423,36 €	12.233,09 €

In dem am 7. Dezember 2010 eingelangten Schreiben vom 2. Dezember 2010 wird zu den Zinsen vorgebracht, dass der Prognoserechnung für die Jahre 2013 bis 2022 eine sehr optimistische Entwicklung der Zinssätze zugrundeliege. Eine Adaptierung auf höhere Zinsen ab 2013 (2.400 € jährlich; Tilgung im Jahr 2022) wurde in der beigelegten, abermals adaptierten Prognoserechnung vorgenommen.

Damit werden die vom Vertreter des Finanzamtes geäußerten Bedenken aber nicht ausgeräumt. Denn die abermals adaptierte Prognoserechnung vom Dezember 2010 basiert auf einem durchschnittlichen Wechselkurs gegenüber dem Schweizer Franken (CHF) von 1,50. Während des Jahres 2010 ist der Kurs jedoch von ca. 1,50 auf ca. 1,25 gesunken; für einen Euro bekommt man aktuell also nur mehr ca. 1,25 Schweizer Franken (vgl Referenzkurs der ÖNB vom 3. Jänner 2011); das ist deutlich weniger als noch vor einem Jahr. Für die Zinsen für den aushaftenden CHF-Kredit werden (und wurden bereits 2010) mehr Euro aufgewendet werden müssen als zu einem Kurs von 1,50.

Bei dieser Sachlage ist es nach Ansicht der Berufungsbehörde realistisch, den vom Finanzamt im Oktober 2010 prognostizierten Zinsaufwand von 2.500 € jährlich anzusetzen, und die Prognoserechnung vom November 2010 dementsprechend zu adaptieren:

Jahr	2010	2011	2012	2013
Zinsaufwand lt. FA ab 2010	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
daher Erhöhung des Zinsaufwands	500,00 €	500,00 €	500,00 €	700,00 €
daher Änderung d. J.-Ergebnisses	-500,00 €	-500,00 €	-500,00 €	-700,00 €
geändertes Jahresergebnis	13.709,73 €	6.309,73 €	6.109,73 €	6.109,73 €
geändertes kumuliertes Ergebnis	-8.496,10 €	-2.186,37 €	3.923,36 €	10.033,09 €

Der Aussage im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2. Dezember 2010, wonach im Jahr 2012 ein Gesamtüberschuss erreicht werde, ist jedoch zuzustimmen; nur die Höhe des für das Jahr 2012 (und Folgejahre) zu prognostizierenden Gesamtüberschusses ist niedriger anzusetzen.

Es sind daher die Fragestellungen sowohl zu aa als auch zu bb mit ja zu beantworten; bzw mit anderen Worten:

Der Bw hatte ursprünglich den Plan, auf Dauer bzw zumindest bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses die Vermietung fortzusetzen, und diese Vermietung lässt einen Gesamtüberschuss im Jahr 2012 erwarten, d.h. ca. 16 Jahre nach Betätigungsbeginn, was innerhalb des maximalen überschaubaren Zeitraumes von 20 Jahren liegt.

Eine Änderung der Bewirtschaftung durch die Übertragung der Einkunftsquelle vom Bw auf seine Ehegattin im Jänner 2008 war nicht zu beobachten. Die Ehegattin hatte sich schon vor der Übertragung um die vermieterische Betätigung des Bw gekümmert. Die schließlich entscheidende, wesentliche Ergebnisverbesserung resultierte im Jahr 2010 aus Einnahmen-erhöhungen aufgrund von äußeren Umständen – Bauprojekten – und nicht aus einer Änderung der Art der Bewirtschaftung.

Die vermieterische Betätigung des Bw ist in den Streitjahren daher als Einkunftsquelle anzuerkennen.

d) zur Umsatzsteuer:

Die vermieterische Betätigung des Bw ist in den Streitjahren folglich auch als unternehmerische Betätigung im umsatzsteuerlichen Sinne anzuerkennen. Dies ergibt sich schon aus der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung für die USt (vgl *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 536).

Ob die umsatzsteuerliche Liebhaberei hier (zusätzlich) aufgrund der sogenannten Sofortbeurteilung ausgeschlossen wäre (vgl ha. Vorhalt vom 31.8.2010 an das Finanzamt mit Verweis auf *Bürgler* in *Berger u.a.*, UStG-Kommentar, § 2 Rz 300) oder ob die Sofortbeurteilung im Anwendungsbereich der LVO als überholt anzusehen ist (vgl Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 8. Oktober 2010 mit Verweis auf *Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 538), kann dahingestellt bleiben.

B) Verfahrensrechtliche Konsequenzen aus der Einstufung der gegenständlichen vermieterischen Betätigung als unternehmerische Tätigkeit bzw als Einkunftsquelle:

Die angefochtenen Bescheide zu den Jahren 1999 bis 2005 sind endgültige nach vorläufigen Bescheiden. Hierzu bestimmen [§ 200 Abs 1 und 2 BAO](#):

„(1) 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. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.“

(2) Wenn die Ungewißheit (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."

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2001 sind außerhalb der auf sechs Jahre verlängerten Verjährungsfrist (vgl Vorhalt vom 31. August 2010), jeweils gerechnet ab dem allgemeinen Beginn der Verjährung gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. a BAO](#), ergangen. Daher ist auch von Belang, dass gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) die Verjährung „in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde“, beginnt.

Es wird hier davon ausgegangen, dass das Finanzamt als unsicher angesehen und als Grund für die vorläufigen Abgabenfestsetzungen herangezogen hat, ob ein positiver Gesamtüberschuss erzielt werden würde. Die Berufungsbehörde zieht diesen Schluss daraus, dass es ursprünglich irgendeinen Grund für die vorläufigen Abgabenfestsetzungen gegeben haben muss (und sei es nur eine Fehleingabe in die EDV) und dieser Grund mit überragender Wahrscheinlichkeit (d.h. jedenfalls [hier: deutlich] größer als 50%) in der Unsicherheit über die Erzielung eines Gesamtüberschusses gelegen ist. Das überragend Wahrscheinliche hat den Vorrang gegenüber dem weniger Wahrscheinlichen (vgl auch *Ritz*, BAO³, § 167 Tz 8). Eine Fehleingabe in die EDV erscheint hier als wenig wahrscheinlich; andere denkbare Gründe für die vorläufigen Abgabenfestsetzungen sind weder bekannt noch vorgebracht worden.

Objektiv weggefallen ist diese Ungewissheit insoweit, als durch die Übertragung der vermieterischen Betätigung vom Bw auf seine Ehegattin am 28. Jänner 2008 klar geworden ist, dass die vermieterische Betätigung beim Bw keinen positiven Gesamtüberschuss erbracht hat. Da der Beobachtungszeitraum im Jahr 2008 bereits ca. zwölf Jahre gedauert hat, konnte im Jahr 2008, als die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 ergangen sind, auch von keiner Ungewissheit iSd [§ 200 BAO](#) mehr ausgegangen werden. (Der niemals auszuschließende Rest an Unsicherheit kann nicht als Anlass für die Aufrechterhaltung der Vorläufigkeit gesehen werden, denn sonst wäre [§ 200 Abs. 2 BAO](#) ohne Anwendungsbereich. Spätere genauere Einsichten [hier: im Jahr 2010] lassen die Ungewissheit nicht rückwirkend [hier: im Jahr 2008] wieder aufleben.)

Somit sind die vor dem Jänner 2008 ergangenen vorläufigen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 zu Zeitpunkten ergangen, an denen eine Ungewissheit iSd [§ 200 BAO](#) bestand.

[Anm: Die vorläufigen Bescheide für das Jahr 2006 vom 6. Februar 2008 sind zu einem Zeitpunkt ergangen, als keine Ungewissheit iSd [§ 200 BAO](#) mehr bestand; diese vorläufigen Bescheide für 2006 wurden jedoch gemäß [§ 299 BAO](#) mit Bescheiden vom 6. Oktober 2008 aufgehoben, sodass die angefochtenen Abgabenbescheide für 2006 vom 6. Oktober 2008

nicht im Hinblick auf § 200 Abs. 2 BAO zu untersuchen sind.]

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2007 vom 6. Oktober 2008 und vom 6. Juli 2009 sind zu Zeitpunkten ergangen, in denen keine Ungewissheit iSd § 200 BAO bestand.

Festzuhalten ist, dass der Grund für die Vorläufigkeit in keiner Begründung der vorläufigen Bescheide angegeben war. Die daraus (hier: für die Jahre 1999 bis 2005) zu ziehenden Konsequenzen sind umstritten:

- Variante 1: Nach den Entscheidungen des UFS 14.11.2006, RV/0707-L/04 und UFS 7.12.2006, RV/0146-L/05 und UFS 10.11.2010, RV/1812-W/09 kann schon infolge der fehlenden Bezeichnung der Ungewissheit im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid eine solche undefinierte (und gegebenenfalls nichtexistente) Ungewissheit nicht im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO beseitigt werden.
Dass zugleich ein Verjährungsbeginn gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO ausgeschlossen ist, kann die Unzulässigkeit der Erlassung eines endgültigen nach einem vorläufigen Bescheid zusätzlich absichern – insbesondere in einem Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof angesichts dessen bei *Ritz*, BAO³, § 200 Tz 11 und *Ellinger u.a.*, Anm E79 und E80 zu § 200 BAO zitierter Rechtsprechung.
Auf den Fall des Bw angewendet würde die Variante 1 die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2005 bedeuten, sodass schließlich die früheren, vorläufigen Bescheide wieder aufleben würden und deren Vorläufigkeit mangels verfahrensrechtlichen Titels zur Endgültigerklärung auf Dauer bestehen bliebe. Da ein vorläufiger Abgabenbescheid grundsätzlich dieselben Rechtswirkungen hat wie ein endgültiger (vgl. *Ritz*, BAO³, § 200 Tz 8), ist die dauernde – über die absolute Festsetzungsverjährung hinausreichende – Vorläufigkeit eines Abgabenbescheides im Übrigen unbedenklich. [Ob trotz (absoluten) Verjährungseintrittes ein Endgültigerklärungsbescheid (2. Fall des § 200 Abs. 2 BAO) ergehen dürfte, obwohl ein solcher Bescheid zumindest im Berufungsverfahren einem Abgabenbescheid (1. Fall des § 200 Abs. 2 BAO) gleichgestellt ist (vgl. unten), kann hier dahingestellt bleiben.]
- Variante 2: Nach den Entscheidungen des UFS 6.10.2008, RV/0009-S/06 und UFS 11.12.2008, RV/1457-W/05 und UFS 2.9.2009, RV/0165-F/08 sowie der bei *Ritz*, BAO³, § 200 Tz 11 und *Ellinger u.a.*, Anm E79 und E80 zu § 200 BAO zitierten Rechtsprechung des VwGH ist die Erlassung eines endgültigen Bescheides gemäß § 200 Abs. 2 BAO zulässig, auch wenn die Vorläufigkeit des vorhergehenden Bescheides zu Unrecht ausgesprochen worden wäre. Daraus ist zu schließen, dass auch das bloße Fehlen der Bezeichnung des Vorläufigkeits-Grundes im vorhergehenden Bescheid für die Zulässigkeit des Ergehens des endgültigen Bescheides gemäß § 200 Abs. 2 BAO irrelevant wäre.

(Nach UFS 2.9.2009, RV/0165-F/08 kann sich die Unzulässigkeit der Erlassung eines endgültigen Bescheides jedoch aus dem Eintritt der Verjährung infolge der Nichtanwendbarkeit von [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) wegen der Nichtexistenz einer Ungewissheit bei Erlassung des vorläufigen Bescheides ergeben, was freilich nicht auf den beim Bw vorliegenden Sachverhalt anwendbar ist.)

Nach der Entscheidung des UFS 16.10.2008, RV/0461-I/05 ist das Fehlen der Bezeichnung des Vorläufigkeits-Grundes im vorhergehenden Bescheid für die Zulässigkeit des Ergehens des endgültigen Bescheides und insbesondere auch für den Beginn der Verjährungsfrist gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) unschädlich, wenn die Ungewissheit (der Vorläufigkeits-Grund) objektiv vorgelegen war und weggefallen ist.

Auf den Fall des Bw angewendet würde die Variante 2 bedeuten, dass trotz Begründungsmangel die objektive Beseitigung der Ungewissheit im Jahr 2008 ein Anlass zum Vorgehen gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) war, wenngleich aufgrund der materiell-rechtlichen Beurteilung laut Punkt A schließlich verfahrensrechtlich mit der Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 anstatt mit der (Neu)Erlassung endgültiger Abgabenbescheide vorzugehen ist. Eine diesbezügliche Abänderung der angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 liegt innerhalb der Abänderungsbefugnis gemäß [§ 289 Abs 2 BAO](#) (vgl später). Jedenfalls bewirkt die Variante 2 hinsichtlich der festgesetzten Abgabenhöhen keinen Unterschied zur Variante 1; der einzige Unterschied zwischen den Varianten ist, ob die Abgabenfestsetzungen für die Jahre 1999 bis 2005 mit dem im vorliegenden Fall belanglosen Ausspruch 'vorläufig' oder 'endgültig' die Grenze der absoluten Festsetzungsverjährung überschreiten.

Hier wird der Entscheidung des UFS 16.10.2008, RV/0461-I/05 gefolgt. Das Fehlen der Bezeichnung des (existent gewesenen) Vorläufigkeits-Grundes im vorhergehenden Bescheid ist für die Zulässigkeit des Ergehens des endgültigen Bescheides gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) unschädlich. Damit wird im Ergebnis auch der bei *Ritz*, BAO³, § 200 Tz 11 und *Ellinger u.a.*, Anm E79 und E80 zu [§ 200 BAO](#) zitierten Rechtsprechung des VwGH entsprochen, welcher u.a. heranzieht, dass der Ausspruch über die Vorläufigkeit des Bescheides ein der Rechtskraft fähiger Spruchbestandteil mit damit verbundenen Rechtsfolgen ist.

Hinsichtlich des Verjährungsbeginnes gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) wird hier ebenfalls der Entscheidung des UFS 16.10.2008, RV/0461-I/05 gefolgt, dass es hierbei auf das seinerzeitige Vorliegen einer Ungewissheit – und nicht auf deren Bezeichnung im vorläufigen Bescheid – und deren Wegfall ankommt (ebenso [implizit] VwGH 18.10.1984, [83/15/0085](#) [*Ellinger u.a.*, Anm E12 zu [§ 208 BAO](#)] und UFS 22.11.2005, RV/0573-G/05; aM UFS 7.12.2006, RV/0146-L/05 und UFS 12.11.2008, RV/0567-S/08; hingegen braucht VwGH 23.6.1998, [98/14/0069](#) [*Ellinger u.a.*, Anm E14 zu [§ 208 BAO](#)], wonach die Verjährung nach [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#)

„keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen“ könne, für den Fall des Bw mit ohnehin späterem Wegfall der Ungewissheit nicht herangezogen zu werden).

Die Verjährung hinsichtlich der angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 hat daher gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) mit Ablauf des Jahres 2008, in welchem die Unsicherheit weggefallen ist, (abermals) zu laufen begonnen. Da die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 bereits vor diesem (abermaligen) Verjährungsbeginn erlassen worden sind, kann die Verjährung bei der Bescheiderlassung noch nicht eingetreten sein, ohne dass Überlegungen zu einer Verlängerung der zumindest fünfjährigen Verjährungsfrist von irgendeiner Bedeutung wären. Die angefochtenen Bescheide sind auch vor der absoluten Verjährung gemäß [§ 209 Abs. 3 BAO](#) ergangen.

Wegen Beseitigung der Ungewißheit im Jänner 2008 und somit Erfüllung des diesbezüglichen Tatbestandes des [§ 200 Abs. 2 BAO](#) sowie infolge Ergehens vor Verjährungeintritt sind die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 vom 6. Oktober 2008 daher zulässigerweise (überhaupt) ergangen.

Aus der materiell-rechtlichen Beurteilung laut Punkt A ergibt sich jedoch, dass die Beseitigung der Ungewissheit schließlich zu keiner Berichtigung der vorläufigen Abgabenfestsetzungen für die Jahre 1999 bis 2005 Anlass gibt. Daher sind gemäß dem zweiten Satz des [§ 200 Abs. 2 BAO](#) die vorläufigen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 für endgültig zu erklären und keine berichtigten endgültigen Abgabenfestsetzungen für die Jahre 1999 bis 2005 vorzunehmen.

Dies ist mittels entsprechender Abänderung der angefochtenen Bescheide für die Jahre 1999 bis 2005 durch die vorliegende Berufungsentscheidung gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) möglich und daher geboten, weil aus folgenden Gründen von einer Identität der „Sache“ bei einerseits endgültigem Bescheid nach vorläufigem und andererseits bei Endgültigerklärung eines vorläufigen Bescheides auszugehen ist:

- es ist jeweils die selbe Abgabe betroffen;
- keine erstmalige Heranziehung zu einer Abgabe;
- auch wenn [§ 200 Abs. 2 BAO](#) zwischen endgültigem (Abgaben)Bescheid und Endgültigerklärungsbescheid unterscheidet, so wird der Endgültigerklärungsbescheid durch [§ 251 BAO](#) im Berufungsverfahren einem endgültigen (Abgaben)Bescheid gleichgestellt.
- der Endgültigerklärungsbescheid tritt genauso wie ein endgültiger (Abgaben)Bescheid an die Stelle des vorläufigen (Abgaben)Bescheides (vgl *Stoll*, BAO, 2582; *Ritz*, BAO³, § 251 Tz 6; *Ellinger u.a.*, Anm 2 zu [§ 274 BAO](#)).

Dementsprechend wird mit den Punkten 1 bis 14 der vorliegenden Berufungsentscheidung hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2005 abgesprochen.

Die gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufigen Bescheide für das Jahr 2006 vom 6. Februar 2008 sind gemäß [§ 299 BAO](#) mit Bescheiden vom 6. Oktober 2008 aufgehoben worden. Dadurch sind die zugleich vorgenommenen neuen Sachentscheidungen – mit dem angefochtenen Umsatzsteuersteuerbescheid 2006 und dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006, die auf [§ 200 BAO](#) richtigerweise keinen Bezug nehmen – von allfälligen Einschränkungen durch [§ 200 Abs. 2 BAO](#) unabhängig. Letzteres gilt auch für den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2007 und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 5. Jänner 2011