



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch die Mag. H. J. Klein Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., 8010 Graz, Stiftingtalstraße 148, vom 30. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Dr. Arno Kohlweg, vom 3. Oktober 2006 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenfestsetzung erfolgt endgültig.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 10. Oktober 1996 erwarben AB jun. und BA (in der Folge: die Bw.) die Liegenschaft EZ a KG b (land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) mit dem Gebäude c um einen Gesamtkaufpreis von ATS 3.700.00,--. Die Bw. begannen, das Gebäude in eine Seniorenwohnanlage umzubauen.

Die Finanzierung der Kosten für den Erwerb der Liegenschaft erfolgte durch einen Abstattungskredit, der im Jahr 1996 bei der Raiba L aufgenommen worden ist. Am 16. 2. 1998 wurde ein weiterer Abstattungskredit bei der Raiba H. in Höhe von ATS 6.000.000,-- zur

Finanzierung der Umbaukosten aufgenommen. Der erstangesprochene Kredit wurde am 5. 3. 1988 umgeschuldet (Abstattungskredit von ATS 3.400.000,-- bei der Raiba H.).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Bw. die für die ausgeführten Umbauleistungen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern abziehen können.

Bei den Bw. ist bereits in den Jahren 2001 und 2002 (Prüfungsbeginn 25. 4. 2001, Schlussbesprechung: 14. 1. 2002) eine Prüfung der Aufzeichnungen vorgenommen worden. Im hierüber erstatteten Bericht hielt der Prüfer fest, dass

„das Unternehmen ...eine beabsichtigte Vermietung eines teilweise noch zu adaptierenden Gebäudes an die BGesellschaft m. b. H. (in der Folge BGmbH) zu Wohnzwecken (Durchführung von „Betreutem Wohnen“ durch diese Gesellschaft).

Entgegen den durch die Bw. mehrmals wiederholten Äußerungen gegenüber dem Finanzamt, das Gebäude wie oben beschrieben steuerpflichtig zu vermieten, nimmt die Bp. an, dass das Gebäude in N nach Abschluss der Sanierungsarbeiten zum Verkauf angeboten werden wird. Eine Verrechnung der dem Unternehmen von diversen Unternehmern in Rechnung gestellten Vorsteuern kann daher erst dann vorgenommen werden, wenn das Gebäude steuerpflichtig veräußert wird bzw. dann, wenn tatsächlich eine auf Sicht gesehene positive Vermietung erfolgt.“

Das Finanzamt fertigte daraufhin am 21. 1. 2002 einen Umsatzsteuererstbescheid für das Jahr 1998 aus, mit dem es den Bw. die Inanspruchnahme des begehrten Vorsteuerabzuges versagte. Mit Umsatzsteuererstbescheid für das Jahr 1999 vom gleichen Tag ließ das Finanzamt den begehrten Vorsteuerabzug vorerst zu, berichtigte diesen Bescheid jedoch der Ansicht des Prüfers entsprechend am 28. Jänner 2002 gemäß [§ 293b BAO](#) .

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 und gegen den gemäß [§ 293b BAO](#) berichtigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 erhobenen Berufung bemängelten die Bw., dass die Betriebsprüfung eine Begründung für den von ihr gezogenen Schluss einer beabsichtigten Veräußerung des Gebäudes nach seiner Fertigstellung schuldig geblieben sei. Letztere habe sich aus zwar aus wirtschaftlichen Gründen verzögert, es trete aber nach außen hin durch die erfolgten, auf eine Vermietung abgestimmten Planungen und den Baufortschritt klar zu Tage, dass das Gebäude letztlich einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Nutzung zugeführt werden würde. Zudem sei – trotz Fremdmiteileinsatz – mit Überschüssen aus der beabsichtigten Vermietung zu rechnen.

Hiezu führte der Prüfer in seiner Stellungnahme aus, dass sich der angesprochene Schluss auf im Internet veröffentlichte Inserate gestützt habe. Diese beträfen jedoch nicht das Gebäude der Bw., weswegen die im Bericht zum Ausdruck gebrachte Meinung nicht aufrechterhalten werde.

Bei einem am 8. 5. 2002 durchgeführten Lokalaugenschein sei - gegenüber der letzten Besichtigung am 25. 1. 2001 - kein Baufortschritt zu erkennen gewesen. Die Möglichkeit einer Vermietung des Gebäudes bzw. die Erzielung von Einnahmenüberschüssen aus einer solchen sei demnach – nicht zuletzt auch wegen der Fremdfinanzierung der Umbaukosten – auszuschließen.

Das Finanzamt gab der Berufung schließlich mit Berufungsvorentscheidungen vom 31. Mai 2002 Folge und setzte die Umsatzsteuer – unter Bedachtnahme auf den am 31. Jänner 2000 eingebrachten Regelbesteuerungsantrag - für die Streitjahre gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufig fest (jeweils Gutschriften, und zwar € 69.339,99 für 1998 und € 1.235,44 für 1999).

Die Begründung hierfür wurde in einem entsprechenden Aktenvermerk wie folgt festgehalten: „Es war demnach die im Bericht unterstellte Verkaufsabsicht aus den vom Prüfer in seiner Stellungnahmen angeführten Gründen nicht mehr aufrechtzuerhalten, zumal auch die beabsichtigte (steuerpflichtige) Vermietung an die BGmbH von Beginn an offen gelegt worden ist. Infolge der Möglichkeit einer allfälligen Liebhabereibeurteilung erst zum Zeitpunkt des erstmaligen Zufließens von Einnahmen erfolgt die Umsatzsteuerfestsetzung gemäß [§ 200 BAO](#) vorläufig.“

In den Folgejahren wurden von der Bw. weder Umsätze aus einer Vermietung (oder sonstigen Nutzung bzw. Verwertung) des Gebäudes erklärt, noch (weitere) Vorsteuern beansprucht.

Im Jahre 2006 wurde bei den Bw. eine weitere u. a. die Streitjahre betreffende abgabenbehördliche Prüfung abgeführt.

In der Niederschrift über dieselbe wurde zur Tätigkeit der Bw. (unter Punkt 1 b – Vermietung und Verpachtung) Folgendes festgehalten:

„Die unternehmerische Tätigkeit sollte sich aus der Sicht der Beteiligten mit der Vermietung von Wohneinheiten bzw. der Vermietung der gesamten Liegenschaft b 5 ergeben.

Dazu wurde im Hauptgebäude - b 5 – im Zeitraum 1998 und 1999 mit Um- und Ausbauarbeiten für die Errichtung von 8 Wohneinheiten begonnen. Bei der Besichtigung der Baustelle durch die Bp. im Feber 2006 konnte lediglich festgestellt werden, dass geraume Zeit vor Fertigstellung des Bauvorhabens die Beendigung der Bautätigkeit erfolgt sein muss.

Gemäß der Berufung vom 24.2.2002 (Anm.: vgl. oben) habe sich die Fertigstellung des Gebäudes aus wirtschaftlichen Gründen verzögert.

Grobe Bestandsaufnahme zum Zeitpunkt der Besichtigung im Feber 2006

- > Die Elektro- und Sanitärgrundinstallation ist ausgeführt.
- > Neue Heizkörper sind montiert.
- > Die Raumeinteilungen in den Obergeschoßen wurden mittels Leichtbauweise ausgeführt. Die Wände sind z. T. nicht verputzt
- > Teilweise sind die Fußböden einschließlich des Estrich vorbereitet.
- > der Einbau von Nasszellen ist in unterschiedlichen Fertigstellungsstadien. Großteils ist die Verfließung nicht fertig gestellt und die Komplettierung (Armaturen, Waschbecken,

Duschbecken, WC) nicht ausgeführt.

> das Erdgeschoß ist im ursprünglichen Zustand erhalten. Lediglich die verschiedenen Installationsleitungen und damit verbundenen Ausbrucharbeiten sind als Baumaßnahmen ersichtlich.

> Neue Heizungsanlagen sind nicht vorhanden.

Bis dato wurden Angaben der Bw. zufolge keine Einnahmen aus der Liegenschaft erzielt. In den Erklärungen der Einkünfte aus Personengesellschaften der Jahre 2002 bis 2004 wird in der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung jeweils der Wert 0,-- eingetragen.

Eine Aufstellung der Einnahmen bzw. Werbungskosten ist den Erklärungen nicht beigelegt.

Laut Aktenlage und den Angaben der Herren C stellt sich der Bp. die bisherige Tätigkeit der Besitzgemeinschaft AB jun. und BA wie folgt dar:

Fragebogen Verf. 16 (anlässlich des Beginnes der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit):

Beginn der Tätigkeit: Feb. 98

Art der Tätigkeit	Vermietung und Verpachtung	
Voraussichtl. Jahresumsatz im Eröffnungsjahr:	600.000,00 ATS	Angabe nicht eingetroffen
Voraussichtl. Gewinn im Eröffnungsjahr:	0,00	
Voraussichtl. Jahresumsatz im Folgejahr:	1.500.000,00 ATS	Angabe nicht eingetroffen
Voraussichtl. Gewinn im Folgejahr:	0,00	

Der Fragebogen Verf 16 und der Antrag auf Vergabe einer UID – Nummer wurde vom steuerlichen Vertreter am 18. 3. 1998 beim Finanzamt eingebracht.

Aktennotiz über den Mietvertrag vom Oktober 1997

Im Zuge des (Anm.: abgeschlossenen) Berufungsverfahrens (Mai 2002) hinsichtlich des Vorsteuerabzuges der Jahre 1998 und 1999 wurde dem Finanzamt ein Aktenvermerk über eine **mündliche** Mietvereinbarung der Herren S und der BGmbH vorgelegt. Die Miete sollte demnach für **14 Wohneinheiten** im Objekt N 5 je ATS 10.000,-- zuzüglich MWSt. monatlich betragen.

Der AV ist mit 25. 8. 1999 datiert.

Die Aktennotiz ist aus gebührenrechtlichen Gründen von den Vertragspartnern nicht unterfertigt worden.

Der Mietvertrag sollte mit Fertigstellung des Umbaues beginnen.

Der Mietvertrag ist somit nicht in Kraft getreten.

Einnahmen wurden daraus noch keine erzielt.

Schreiben von der Fa. ,N Vermietungs-, Verwaltungs- und Vertriebs GmbH

Mit Schreiben vom 14. 2. 2005 wird von ,N zugesagt, dass die landwirtschaftliche Liegenschaft N 5 zu einem Fixpauschalbetrag in der Höhe von 5.000,-- € zuzüglich Betriebskosten gepachtet werden soll, wenn die Finanzierung der Projektentwicklung für den Z gelingt.

Die Finanzierung ist bis dato nicht erfolgt.

Der Mietvertrag ist somit bis dato nicht in Kraft getreten.

Einnahmen wurden noch keine erzielt.

Steuerliche Würdigung

Die Frage, ob eine Betätigung (Tätigkeit) überhaupt einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. ob eine Tätigkeit überhaupt unternehmerisch im Sinne des UStG ist, ist der Beurteilung, ob eine Betätigung (Tätigkeit) einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich Liebhaberei ist, vorgelagert: entspricht eine Betätigung (Tätigkeit) keiner Einkunftsart des EStG bzw. ist sie nicht unternehmerisch im Sinne des UStG, so kann sich die Liebhabereifrage zwangsläufig nicht mehr stellen (in diesem Sinn: VwGH, 30.10.1996, [94/13/0165](#)).

Dass eine Betätigung (Tätigkeit) einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist, weil bloß vorübergehend Einnahmenlosigkeit vorliegt, setzt aber voraus, (1) dass sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die ‚Betriebseröffnung‘ hinarbeitet (vgl. VwGH, 20.11.1996, [95/15/0136](#)). Bei einer **über einige Jahre hinausgehenden**

Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen ‚Betriebseröffnung‘ erweislich ist. Es reichen aber weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus noch der Umstand, dass er die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Es müssen vielmehr über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit ‚ziemlicher Sicherheit‘ feststeht, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werden wird (vgl. VwGH 18.3.1997, [96/14/0045](#)). Weiters setzt es voraus, (2) dass auch die äußeren Umstände die (Wieder-)Erzielung von Einnahmen möglich machen (z.B. Vorhandensein von Finanzierungsmitteln), und (3) dass der Zeitraum bis zur (Wieder-)Erzielung von Einnahmen absehbar und angemessen ist. Liegen nicht alle diese Voraussetzungen vor, so entspricht diese Betätigung (Tätigkeit) zeitweilig keiner Einkunftsart des EStG bzw. ist sie zeitweilig nicht unternehmerisch im Sinne des UStG.

Der Bp. konnte nicht schlüssig nachgewiesen werden, dass die vorgelegte (Miet)Vereinbarungen ‚zielstrebig‘ umgesetzt werden sollten. Die aufschiebende Bedingung in der Vereinbarung mit der ‚N‘, nämlich die Projektfinanzierung, konnte von Herrn BA als GF der ‚N‘ im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt werden. Der bloße Hinweis, dass bereits Verhandlungen mit verschiedenen Bankenkonsortien im Gange sind, reicht nach Ansicht der Bp. nicht aus, um die Realisierbarkeit des Projektes glaubhaft zu machen.

Der Bp. wurden unter Hinweis auf die Vertraulichkeit keine Namen von potentiellen Geldgebern genannt.

Eine Rückzahlung der Fremdmittel (9.400.000,-- ATS bzw. 683.125,-- €), die für den Kauf der Liegenschaft aufgenommen wurden, erfolgte bis dato nicht. Die von der Raiba Hh am 30. 1. 2004 und 5. 1. 2005 angebotenen Fristen und Änderungen zu den ursprünglichen Kreditverträgen (Abschlagszahlungen, Neuverzinsung und Verzicht auf Restforderungen) sind. nicht in Kraft getreten.

Im Schreiben vom 15. 12. 2005 an die Raiba Hh wird hingewiesen, dass binnen 14 Tagen von einem Bankenkonsortium Geldmittel zur Finalisierung der Grundstückserwerbe bereitgestellt werden sollen. Damit verbunden wäre auch der **Erwerb der Liegenschaften der Herren C**, sowie die **Entschuldung derselben** der Raiba Hh gegenüber.

Dr. Y teilt den Herren C mit Schreiben vom 11. 7. 2006 mit, dass von Seiten der Gläubigerin, der Raiba H. die Frist gestellt wurde, bis 31. 8. 2006 für die Abdeckung des offenen Saldos Vorsorge zu tragen. Der Gesamtschuldnerstand beträgt per 31. 9. 2000 ATS 12.117.025,68 oder € 928.106,58. Hinzu kommen noch 6% Zinsen ab o.a. Stichtag.

Die vorhergehenden Angebote hinsichtlich Abschlagszahlung und Verzicht auf Restforderungen sind demnach als überholt anzusehen.

Das Bankenkonsortium hat offensichtlich die zur Realisierung notwendigen Geldmittel nicht aufbringen können.

Die Bp. kann aus den bisher vorgelegten Unterlagen zur Projektentwicklung, Vermietung N nicht erkennen, dass der Zeitraum bis zur Erzielung von Einnahmen absehbar und angemessen ist.

*Die Betätigung war nach Ansicht der Bp. aus dem Fehlen der oben genannten Voraussetzungen **keiner Einkunftsart des EStG zuzuordnen** bzw. war bisher **nicht unternehmerisch im Sinne des UStG**. Die Umsatz- und Feststellungsbescheide gemäß **§ 188 BAO** ab dem Jahre 1998 sind ersatzlos aufzuheben.“*

Das Finanzamt hob daraufhin – der oben dargestellten Ansicht des Prüfers folgend – u. a. die gemäß **§ 200 Abs. 2 BAO** vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 (ersatzlos) auf, und erließ die im Spruch genannten Bescheide, mit denen Umsatzsteuern für die Jahre 1998 und 1999 nicht festgesetzt wurden (Nachforderung – bereits zurückgezahlter - Vorsteuern 1998: € 69.339,96; 1999: € 1.235,44).

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wird vorweg zum Sachverhalt präzisierend bzw. ergänzend ausgeführt, dass die BGmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer Mag. K, der in keinem verwandtschaftlichen oder sonstigen Naheverhältnis zu den Bw. stehe, bereits am 22. 9. 1997 eine Mietzusage erteilt habe. Dieser zufolge sei beabsichtigt gewesen, nach Fertigstellung des Gebäudes eine Monatsmiete pro Wohnung von ATS 10.000,-- und den Gemeinschaftsflächen von ATS 20.000,-- zu leisten. Damit wäre eine Rückzahlung des Kredites innerhalb der vereinbarten Laufzeit von 15 Jahren möglich gewesen und es hätten sich – wie im Fragebogen über die Betriebseröffnung angegeben – positive Einkünfte ergeben.

Durch unvorhergesehene erforderliche Mehrarbeiten seien die bereitgestellten Kreditmittel nicht ausreichend gewesen, um den Umbau zu vollenden. Die Raiba H. habe sich zu einer Kreditaufstockung jedoch nicht bereit gefunden. Es sei kurzfristig auch kein anderes Kreditinstitut mit der Bereitschaft zur Finanzierung der Restumbaukosten gefunden worden.

Bis heute habe weder die Fertigstellung des Gebäudes noch eine Innutzungnahme der Räumlichkeiten erfolgen können. Die Bw. seien jedoch weiterhin bestrebt gewesen, eine Vermietung zu realisieren.

Es seien all die Jahre Kredit- oder Beteiligungskapitalquellen gesucht und umfangreiche Studien und Aktivitätspläne erstellt worden. Im Falle deren Verwirklichung wären trotz der Inanspruchnahme von Fremdkapital positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen gewesen.

Es liege somit jedenfalls ein - wenn auch bis heute erfolgloses - unternehmerisches Handeln vor, weswegen die Voraussetzungen für die Vornahme eines Vorsteuerabzuges jedenfalls

erfüllt seien (vgl. Ruppe „Umsatzsteuerkommentar“ 3. Auflage Rz. 134 mit Hinweis auf EuGH und VwGH – Judikatur bzw. UStR 2000 Rz 197).

Auch nach dem vom Prüfer angesprochenen VwGH-Erkenntnis vom 18.3.1997, 96/14/0045, sei die Vornahme einer Vorsteuerabzuges bereits vor Erzielung von Einnahmen möglich, wenn über bloße Absichterklärungen hinausgehende Umstände mit „ziemlicher Sicherheit“ dafür sprächen, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werden würde.

Von den Bw. seien zur Aufnahme einer Betätigung zur Erzielung von Einnahmen (und positiven Einkünften aus Vermietung) bis heute entsprechende – nach außen hin dokumentierte – Handlungen gesetzt worden. Somit lägen die von der Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen vor.

Es erfolge auch keine Privatnutzung der Liegenschaft, die ein Indiz für eine Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit wäre. Selbst dann, wenn die Behörde eine Betriebseinstellung unterstelle, die jedoch durch nichts dokumentiert sei, so könne der Vorsteuerabzug später nicht rückgängig gemacht werden (vgl. UStR 2000, Rz 197 und Rattinger „Die gescheiterte Unternehmensgründung im Umsatzsteuerrecht“ in FJ Nr. 7 – 8/99).

Das Finanzamt legte die Berufung schließlich dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und führte in der Berufungsvorlage u. a. aus, dass an der BGmbH die GEGmbH zu 90% beteiligt gewesen sei. Als Geschäftsführer der letzteren haben AB sen., der Vater der beiden Gesellschafter BA und AB iun. fungiert.

Die geschäftlichen Aktivitäten des AB sen. – der amtsbekannt sei - hätten bisher nie langfristige Objektvermietungen umfasst, sondern vielmehr die Anbahnung von Großprojekten im Bereich Tourismus, Gesundheitswesen oder Altenbetreuung. Gewinne habe S sen. durch Provisionen bzw. aus dem Ankauf land- und forstwirtschaftlichen Flächen mit nachfolgendem Verkauf (nach Umwidmung) an die Errichter von Großprojekten erzielt.

Demnach stelle die Mietzusage der BGmbH nicht mehr als eine bloße Absichtserklärung dar, die zudem auch nicht eindeutig sei, weil zum einen zum Zeitpunkt ihrer Erteilung bereits festgestanden habe, dass die Bw. über kein liquide Mittel (mehr) verfüge. Zum anderen hätte sie erst zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes zum Tragen kommen sollen.

Das Finanzamt beantragte abschließend, die Berufung als unbegründet abzuweisen für den Fall jedoch, dass der Unabhängige Finanzsenat die Tätigkeit der Bw. als gewerblichen Grundstückshandel einstufen sollte, der Berufung teilweise stattzugeben und die Umsatzsteuern mit jeweils „0“ festzusetzen.

Dem entgegneten die Bw., dass erst **nach** der Mietzusage durch die BGmbH ein Anbot für die Durchführung der Umbauarbeiten eingeholt worden sei.

Auf Grund dieser Mietzusage und der Legung eines Kostenvoranschlages sei am 13.2.1998 ein Finanzierungsangebot der Raiba H. erfolgt. Diese erfolgte Kreditzusage beweise, dass die Raiba die Mietzusage nicht als bloße „Absichtserklärung“ bewertet habe.

Die Mietzusage halte zudem einem Fremdvergleich stand und sei auch eindeutig. Kein gewissenhafter Kaufmann würde nämlich einen Mietvertrag bereits mit Wirksamkeit zu einem Zeitpunkt abschließen, zu dem noch völlig ungewiss sei, wann das Mietobjekt voraussichtlich fertig gestellt und zu seiner Verfügung stehen werde.

Die Meinung des Finanzamtes, dass die „Geschäftsphilosophie“ der Familie C für den gegenständlichen Fall den Schluss rechtfertige, dass die Liegenschaft an eine „Investorengruppe“ hätte veräußert werden sollen, stelle eine durch nichts zu beweisende Annahme dar, zumal aus der Tätigkeit des Vaters der Bw. keine Rückschlüsse auf die Aktivitäten der Bw. gezogen werden könnten.

Im Falle eines angedachten Weiterverkaufes der Liegenschaft wäre es zudem sinnvoller und wesentlich risikoloser gewesen, die Liegenschaft ohne weitere Umbaumaßnahmen, jedoch mit einem entsprechenden Betreiberkonzept, zu veräußern und die Umbaumaßnahmen dem künftigen Käufer zu überlassen.

Zum Eventualantrag des Finanzamtes betreffend das allfällige Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels bedürfe es anzumerken, dass von den Bw. bisher weder mit Grundstücken gehandelt, noch diesbezügliche Aktivitäten hinsichtlich der streitgegenständlichen Liegenschaft gesetzt worden sei(en).

In einem am 14. Juli 2010 abgeführten Erörterungsgespräch wurde bekannt gegeben, dass das Gebäude auch derzeit noch unbewohnt sei.

Weiters wurde eine „**Tätigkeitsübersicht**“ betreffend die Aktivitäten in Bezug auf die Liegenschaft wie folgt dargelegt:

„Die Details zu den Vorgängen bis 2006 sind aus der eingebrachten Berufung ersichtlich.“

1996	<i>Erwerb der Liegenschaft</i>
1997	<i>Vermietung BGmbH</i>
1998	<i>Sanierung/Umbau</i>
1999	<i>Sanierung/Umbau. auf Grund von fehlenden Kreditmitteln, musste der Umbau bis zum heutigen Tag gestoppt werden. Bedingt durch</i>

	<i>den nicht beendeten Umbau ist auch eine zimmerweise Vermietung nicht möglich.</i>
2000-2002	<i>Umsatzsteuerprüfung/Betriebsprüfung und vergebliche Versuche Kredite zur Fertigstellung zu erhalten.</i>
2002-2004	<i>Geplante Vermietung an O Das Zustandekommen des Mietvertrages ist daran gescheitert, dass der Mieter keine Finanzierung aufbringen konnte. (Beilage: Prospekt in Kopie)</i>
2004-2006	<i>Diverse Vermietungsversuche und Finanzierungsbemühungen mit diversen Interessenten, die jedoch zum Teil aus Bonitätsgründen und Nichterhalt von Subventionen scheiterten.</i>
2006-2008	<i>Diverse Besprechungen mit P GmbH, dem private Verein „g“. T etc und zahlreiche Besprechungen um Subventionen, bzw. Kredite zu erhalten.</i>
2008-2009	<i>Vermietungsgespräche mit Sozialbetreiber als Jugendsozialzentrum Antrag an LR V/Amt der Q Landesregierung. (26.5.2009 und 2.7.2009) Bis heute keine Stellungnahme der Landesregierung eingelangt Bedingt durch die geänderte Förderungsstruktur und Ausrichtung des Landes Qq ist es faktisch nicht mehr möglich aus dem Bereich, dem die obgenannten Organisationen zuzurechnen sind, einen Mieter zu finden.</i>
2009-2010	<i>Vermietungsgespräche mit touristischem Betreiber- Herrn Mag. J. Diese Gespräche sind zurzeit unterbrochen, da er nach Beendigung des Touristikstudiums den Präsenzdienst leisten muss. Parallel dazu werden auch Gespräche mit der „S AG“ geführt um eine touristische Vermarktung zu ermöglichen (vgl. Brief vom 12.2.2010 lt. Beilage) Auch hier ist noch die Finanzierung zu klären.“</i>

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Unternehmer ist nach [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#), wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH, 30.9.1998, [96/13/0211](#) und die dort zitierte Vorjudikatur) vertrat bereits zum Geltungsbereich des UStG 1972 (unter Hinweis auf EuGH – Judikatur, vgl. hiezu noch im folgenden) die Auffassung, dass es zur Begründung der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich ist, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von

Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt vielmehr entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft.

Für den Streitzeitraum ist jedenfalls die Rechtsprechung des EuGH zu beachten. Dieser zufolge (EuGH 14.02.1985, [C-268/83](#), „Rompelman“) gilt gemäß Artikel 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1997 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388; Abl. L 145) in der Folge: Richtlinie, als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und zu welchem Ergebnis. In Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie heißt es: Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ... als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Artikel 17 Absatz 1 der Richtlinie lautet: Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige nach Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie befugt, von der ihm geschuldeten Steuer ... abzuziehen a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden ...

Ausgehend von diesen Bestimmungen zog der EuGH sodann den Schluss (Rn. 22), dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 1, wie sich schon aus der in Artikel 4 Absatz 2 verwendeten Formulierung „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden“ ergibt, mehrerer aufeinander folgende Handlungen umfassen können. Die zu diesen gehörenden vorbereitenden Tätigkeiten, wie der Erwerb der für die Nutzung erforderlichen Mittel und damit der Kauf eines Grundstückes sind bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen.

Der Gerichtshof folgerte weiters (Rn. 25), dass bereits der Erwerb eines Gegenstandes in der Absicht, den erworbenen Gegenstand zu gegebener Zeit zu vermieten, als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie anzusehen ist, es der Abgabenverwaltung jedoch freisteht, objektive Belege für die erklärte Nutzungsabsicht, z. B.

den Nachweis der besonderen Eignung der zu errichtenden Räumlichkeiten für eine bestimmte Nutzung, zu verlangen.

Im Urteil vom EuGH, 29.02.1996, [C-110/94](#), „INZO“, führte der Gerichtshof aus (Rn. 21), dass es der Grundsatz der Rechtssicherheit verbietet, von der Steuerbehörde festgestellte Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen von Tatsachen abhängig zu machen, die nachträglich eingetreten sind. Hat die Behörde auf Grund der ihr von einem Unternehmen übermittelten Angaben festgestellt, dass diesem die Eigenschaft als Steuerpflichtiger zuzuerkennen ist, so kann ihm diese Stellung ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich nicht wegen des Eintrittes oder des Nichteintrittes bestimmter Ereignisse nachträglich aberkannt werden. Nach Rn. 24 des Urteiles wird die Eigenschaft als Steuerpflichtiger dann endgültig anerkannt, wenn die Erklärung, die beabsichtigten wirtschaftlichen Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, vom Betroffenen in gutem Glauben abgegeben wurde. In Fällen von Betrug und Missbrauch, in denen der Betroffene z. B. die Absicht, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen, nur vorspiegelt, in Wirklichkeit jedoch versucht hat, abzugsfähige Gegenstände seinem Privatvermögen zuzuführen, kann die Steuerbehörde rückwirkend die Erstattung der abgezogenen Beträge verlangen, da diese Abzüge auf Grund falscher Erklärungen gewährt wurden.

Auf Grund dieser Erwägungen zog der Gerichtshof den Schluss, dass (außer in Fällen von Betrug und Missbrauch) einem Mehrwertsteuerpflichtigen diese Eigenschaft nicht rückwirkend aberkannt werden darf, wenn auch letztlich die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu steuerbaren Umsätzen führt.

Gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) bedarf die Steuerpflicht aus der künftigen Vermietung (Nutzungsüberlassung) erzielter – gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfreier – Umsätze der Option des vermietenden Steuerpflichtigen.

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug hängt sohin nicht nur davon ab, ob überhaupt vermietet, sondern dass steuerpflichtig vermietet werden soll. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.06.2007, [2005/15/0069](#)) muss diese Frage unter Bedachtnahme auf jene Möglichkeit beantwortet werden, die den Grad der höchsten Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Hiemit ergeben sich für den vorliegenden Berufungsfall die folgenden Konsequenzen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht - der diesbezüglichen, auch vom Finanzamt zustimmend zur Kenntnis genommenen Erklärung des steuerlichen Vertreters der Bw. folgend – davon aus, dass der Umbau des Gebäudes nach wie vor nicht abgeschlossen und das Gebäude bislang auch keiner Nutzung zugeführt worden ist, wofür nicht zuletzt auch bereits die vom

Prüfer in seinem Bericht aufgezeigten (Darstellung des Bauzustandes, Unmöglichkeit der Finanzierung der Restumbaukosten) und die im Zuge des Erörterungsgespräches dargelegten (erfolglose Versuche einer Nutzung) Umstände sprechen.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass das Finanzamt den Bw. die Inanspruchnahme der Vorsteuerabzüge bereits mit Berufungsvorentscheidungen vom 31. Mai 2003 zugestanden hat, und zwar mit der Begründung, dass die beabsichtigte (steuerpflichtige) Vermietung des Gebäudes an die BGmbH von Beginn an offen gelegt worden ist und die Erlassung von gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden ihre Begründung allein in der Notwendigkeit einer allfälligen Liebhabereibeurteilung gefunden hat.

Die beabsichtigte (steuerpflichtige) Vermietung des Gebäudes ist nunmehr im Zuge der weiteren abgabenbehördlichen Prüfung wiederum – und unter nochmaliger Heranziehung bereits im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung dem Finanzamt bekannte Umstände bzw. Unterlagen (insbesondere Absichtserklärung, dass Gebäude steuerpflichtig vermieten zu wollen) – in Zweifel gezogen worden.

Demnach darf aber in Umlegung der vom EuGH in seiner oben dargelegten Rechtsprechung (siehe insbesondere Rn. 21 und 24 RS „Inzo“) aufgezeigten Grundsätze, unter Bedachtnahme auf das Prinzip der Rechtssicherheit, den Bw. die Eigenschaft als (Umsatz-)Steuerpflichtiger nicht nachträglich aberkannt werden.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt im gegenständlichen Fall auch die Möglichkeit des Vorliegens von (Abgaben-)Betrug oder -missbrauch aus, zumal die Bw. letztlich doch – wenngleich bislang erfolglose – nach außen erkennbare Aktivitäten in Richtung einer Innutzungnahme der Liegenschaft gesetzt haben und auch eine Privatnutzung derselben nicht gegeben ist.

Da obigen Ausführungen zufolge sohin sowohl die Abgabepflicht als auch deren Umfang nicht mehr ungewiss ist, hatte die Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 2 endgültig zu erfolgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Dezember 2010