

GZ. RV/1655-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Johannes Patzak, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

I) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001, Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 erfolgt gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. bezog in den Jahren 1997 bis 2001 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Weiters erklärte sie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei der Bw. wurde eine die Abgabenerhebungszeiträume 1997 bis 2001 umfassende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt, anlässlich derer von der Betriebsprüfung (BP) die folgenden, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Oktober 2005 dargestellten, Feststellungen zum Gegenstand Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Geschäftslokal in X. getroffen wurden:

I) Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998:

Die gemäß § 188 BAO festgestellten anteiligen Einkünfte der Bw. seien für das Jahr 1997 mit ATS - 9.559,00 und für das Jahr 1998 mit ATS - 8.781,00 anzusetzen. Die in den Jahren 1997 und 1998 anteilig auf die Bw. entfallenden Vorsteuerbeträge seien im Zuge der vom Lagefinanzamt durchgeführten Umsatzsteuerveranlagungen der Miteigentumsgemeinschaft berücksichtigt worden. Die in den von der Bw. bei ihrem Wohnsitzfinanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge von ATS 3.244,00 im Jahr 1997 und von ATS 56.440,00 im Jahr 1998 seien daher nicht anzuerkennen.

II) Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001:

Im Jahr 1999 sei hinsichtlich der Liegenschaft in X. Wohnungseigentum begründet worden und im Zuge dessen habe die Bw. Wohnungseigentum am im Parterre des Gebäudes befindlichen Geschäftslokal erworben. In den von der Bw. vorgelegten Abgabenerklärungen seien folgende Beträge ausgewiesen: 1999: Umsatz ATS 0,00, Vorsteuern ATS 60.367,00,

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ATS - 106.342,00; 2000: Umsatz ATS 0,00, Vorsteuern ATS 4.300,00, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ATS 0,00; 2001: Umsatz ATS 23.087,65, Vorsteuern ATS 0,00, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ATS - 23.088,00.

a) Am Gebäude in X. sei eine geförderte Sockelsanierung durchgeführt worden, wobei die betreffenden Maßnahmen nicht das im Eigentum der Bw. befindliche Geschäftslokal betroffen hätten. Die von der Bw. für das Jahr 1999 geltend gemachten Werbungskosten und Vorsteuern seien um die aus den nicht das Geschäftslokal betreffenden Sanierungsaufwendungen resultierenden Beträge zu reduzieren. Laut BP ergebe sich für das Jahr 1999 ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von ATS 32.044,00 und ein Vorsteuerbetrag in Höhe von ATS 4.771,99.

b) Der BP sei die Abrechnung des Hausverwalters über die Werbungskosten für das Jahr 2000 vorgelegt worden. In dieser Abrechnung seien Sanierungsaufwendungen und Darlehenszinsen enthalten, die nicht das Geschäftslokal betreffen würden. Ebenso seien in den für das Jahr 2000 geltend gemachten Vorsteuern solche aus nicht das Geschäftslokal betreffenden Sanierungsaufwendungen enthalten. Laut BP ergebe sich für das Jahr 2000 ein Werbungskostenüberschuss (inklusive AfA) in Höhe von ATS 22.111,00 und ein Vorsteuerbetrag in Höhe von ATS 2.505,33.

c) Bei dem im Jahr 2001 von der Bw. erklärten Umsatz handle es sich um die Summe der Werbungskosten laut Abrechnung des Hausverwalters. Der tatsächliche Umsatz betrage Null. Auf die Werbungskosten des Jahres 2001 entfielen Vorsteuern in Höhe von ATS 2.179,16. Laut Abrechnung des Hausverwalters ergebe sich ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von ATS 23.087,65. Eine AfA sei in dieser Abrechnung nicht berücksichtigt worden. Laut BP ergebe sich inklusive einer AfA in Höhe von ATS 1.961,75 ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von ATS 25.049,00.

d) Das Geschäftslokal in X. sei seit der Begründung des Wohnungseigentums im Jahr 1999 nicht vermietet und es seien daher bis dato von der Bw. keine Einnahmen aus Vermietung erzielt worden. Laut Aussage der Bw. bestehe sehr wohl die Absicht zur Vermietung des Geschäftslokals. Unter Umständen könnten Werbungskosten bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung steuerliche Berücksichtigung finden. Für diese Berücksichtigung reiche allerdings eine bloße Absichtserklärung über eine künftige Vermietung nicht aus. Die ernsthafte Absicht müsse entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder es müsse aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden

Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststehen, wobei der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten müsse. Im Zuge der BP seien Nachweise erbracht worden, aus denen die Vermietungsabsicht zu ersehen sei. Von der BP würden daher "*Vor-Werbungskosten*" anerkannt, und zwar ATS 32.044,00 für das Jahr 1999, ATS 22.111,00 für das Jahr 2000 und ATS 25.049,00 für das Jahr 2001. Die Veranlagung der Jahre 1999 bis 2001 erfolge bis zum tatsächlichen Vorliegen eines Mietvertrages und der Vorlage einer Prognoserechnung vorläufig. Falls in absehbarer Zeit keine Vermietung erfolge, müsse davon ausgegangen werden, dass das Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle geeignet sei. In diesem Fall würden auch keine als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen vorliegen.

Zum Vorsteuerabzug: Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sei die Vermietung von Geschäftslokalen unecht steuerbefreit. Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 könne der Unternehmer einen steuerfreien Umsatz aus der Vermietung von Grundstücken als steuerpflichtig behandeln. Wolle der Unternehmer im Hinblick auf eine von ihm vorzunehmende Option bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, sei dies nur dann möglich, wenn er im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistung nachweisen könne, dass er mit dem Mieter des Objektes eine Vereinbarung dahingehend getroffen habe (oder aus den über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehe, dass er eine solche Vereinbarung abschließen werde), dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln und dem Mieter die darauf entfallende Umsatzsteuer gemäß § 11 UStG 1994 in Rechnung stellen werde. Ein derartiger Nachweis sei zum jetzigen Zeitpunkt nicht möglich. Erst zum Zeitpunkt des Vorlegens eines Mietvertrages oder einer Vereinbarung mit einem künftigen Mieter, woraus hervorgehe, dass die Vermietung steuerpflichtig erfolgen werde, seien Vorsteuern in Höhe von ATS 4.771,99 im Jahr 1999, in Höhe von ATS 2.505,33 im Jahr 2000 und in Höhe von ATS 2.179,16 im Jahr 2001 abzugsfähig.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 vom 14. Oktober 2005 wurden vom Finanzamt unter Zugrundelegung der von der BP getroffenen Feststellungen erlassen. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 wurden gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassen. Hinsichtlich des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wurde eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorgenommen. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wurden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen. Bei den

angefochtenen Bescheiden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001 handelt es sich um Erstbescheide.

Die Berufung vom 21. November 2005 richtet sich gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2001, gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 sowie gegen die vorläufige Erlassung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001. In der Berufung wurde folgendes vorgebracht: Insbesondere werde der Ansicht der Abgabenverwaltung entgegengetreten, wonach Werbungskosten nicht anzuerkennen seien und der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren sei. Die BP ignoriere völlig, dass die in der Niederschrift vom 7. September 2005 auf Seite 4 gesetzte Frist bis 31. August 2005 einvernehmlich mündlich verlängert worden sei. Ferner ignoriere sie, dass innerhalb dieser verlängerten Frist mit Brief vom 26. September 2005 jene Beweismittel vorgelegt worden seien, die die BP offenbar (wenn auch zu Unrecht) vermisst habe. Allein aus der Tatsache, dass die BP mit E-Mail vom 3. Oktober 2005 Terminvorschläge für eine Schlussbesprechung mitgeteilt habe (die allerdings für den sehr häufig bei Gericht tätigen Vertreter nicht akzeptabel gewesen seien), ergebe sich, dass das Verfahren noch "offen" gewesen sei, d.h. dass Beweise zu einem Zeitpunkt vorgelegt worden seien, zu dem die BP immer noch auf die Einräumung des Parteiengehörs bedacht gewesen sei. Auf diese Beweismittel werde also entsprechend Rücksicht zu nehmen sein. Die Bw. habe die Entwicklung der betreffenden Immobilie eingehend geschildert. Sie habe geltend gemacht, dass diese Immobilie während ihrer Verwendung als Baustofflager ohnedies benutzt worden sei und dass sie nach Beendigung der Bautätigkeit ein anerkanntes Maklerunternehmen beauftragt habe, mit der Vermittlung der Vermietung vorzugehen. Der Schriftverkehr mit einigen Mietinteressenten beweise auch die Ernsthaftigkeit dieses Vorgehens. Dass eine zu vereinbarende Miete für den Fall der befristeten Vermietung geringer sei als die höchst zulässige und marktkonforme Miete, ergebe sich allein schon aus dem Gesetz, da die gegenständliche Immobilie im Vollanwendungsbereich des MRG liege. Weshalb die Bw. die Vermietung nur befristet vornehmen habe wollen, ergebe sich aus dem ebenfalls nachgewiesenen Umstand, dass nach Ablauf der Mindestvermietungsdauer von drei Jahren in unmittelbarer Nähe des Standortes der Immobilie eine U-Bahn-Station errichtet werde, die eine beträchtliche Aufwertung des Immobilienstandortes bedeute. Da eine derartige Aufwertung nicht als Kündigungsgrund nach § 30 Abs. 2 MRG geltend gemacht werden könne, sei auf diese konkret zu erwartende Marktveränderung im Sinne einer Standortverbesserung mit einer Mietbefristung zu reagieren, was die Bw. auch getan habe. Im

Hinblick auf für geschäftsspezifische Verwendungen üblicherweise vorzunehmende Investitionen eines Mieters sei darauf Bedacht zu nehmen, dass ein Mieter gefunden werde, der eine kürzere Mietzeit in Kauf nehme. Ein derartiger Mieter, der einen den Vorstellungen der Bw. entsprechenden Mietzins bezahlen würde, sei bisher noch nicht gefunden worden. Aber eben dieser Umstand könnte nicht dazu führen, dass die Bw. gezwungen werde, durch eine Befristung auf unbestimmte, aber praktisch unkündbare Zeit, auf jene Mieteinnahmen zu verzichten, die nach der geschilderten Standortverbesserung erwartbar seien. Immerhin gehe auch die Bw. – wie die Abgabenverwaltung – von einer optimalen Totalgewinnbetrachtung aus, bei der der Zeitraum nach der Standortverbesserung gesamtheitlich eine erhebliche Rolle spielt. Es würde also kontraproduktiv sein, sollte die Bw. gewissermaßen um jeden Preis die Immobilie derzeit vermieten und auf diese Weise auf jenes höhere Mietentgelt verzichten, das nach der Standortverbesserung erzielbar sein würde. Die Behörde habe die ihr vorgelegten Beweise also unrichtig und mangelhaft gewürdigt. Bei einer gesetzeskonformen Würdigung der angebotenen Beweise hätte die Behörde von einer Aberkennung der Werbungskosten Abstand nehmen müssen. Auch die Versagung des Vorsteuerabzuges sei nicht rechtskonform. Das dargelegte Verhalten der Bw., ihre Immobilie bestmöglich, und zwar unter Berücksichtigung der Änderung der Marktsituation, durch Vermietung zu verwerten, sei ein sicheres Zeichen dafür, dass es zu einer Mietvereinbarung kommen werde, bei der die Miete als steuerpflichtig behandelt werde und dem Mieter die auf die Entgelte entfallende Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werde. Dies ergebe sich allein aus der Art des Objektes (Geschäftslokal) und aus der Tatsache, dass ein Mieter, der ein Geschäftslokal in dieser Größe anzumieten wünscht, kein Kleinunternehmer sei. Sonstige befreite Personen kämen als Mieter nicht in Betracht, was auch die BP erst gar nicht geltend gemacht hätte. Daher hätte die BP die geltend gemachten Vorsteuern als abzugsfähig anerkennen müssen.

Die BP führte in der Stellungnahme zur Berufung vom 28. April 2006 folgendes aus:

I) Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998:

Die Bw. sei in den Jahren 1997 und 1998 Miteigentümerin der Liegenschaft in X. gewesen, weshalb zur Bescheiderlassung das Lagefinanzamt örtlich zuständig gewesen sei. Die von der Bw. beim Wohnsitzfinanzamt beantragten Vorsteuerbeträge seien deshalb nicht anzuerkennen gewesen, da die anteilig auf die Bw. entfallenden Vorsteuern im Zuge der Umsatzsteuerveranlagung des Lagefinanzamtes Berücksichtigung gefunden hätten. Die auf die Bw. entfallenden anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien gemäß § 188 BAO festgestellt worden. Die Einkommensteuerbescheide der Bw. für die Jahre 1997 und

1998 seien von der BP gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert worden. Die steuerlichen Auswirkungen für die Jahre 1997 und 1998 seien anlässlich einer Besprechung am 13. Juli 2004 dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht und von diesem auch zustimmend zur Kenntnis genommen worden.

II) Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001:

Die Bw. gebe in der Berufungsschrift nicht an, in welcher betraglichen Höhe sie die Berücksichtigung von Werbungskosten und den Vorsteuerabzug begehre. Obwohl im Jahr 1999 Wohnungseigentum begründet worden sei, sei die Aufteilung der anteiligen Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 durch die Hausverwaltung weiterhin nach dem früheren prozentuellen Miteigentumsanteil erfolgt. Es sei nicht berücksichtigt worden, dass die umfassenden Sanierungsaufwendungen nicht das der Bw. gehörende Geschäftslokal, sondern ausschließlich nicht mehr im Miteigentum der Bw. befindliche Wohnungen der Liegenschaft betroffen hätten. Von der BP seien daher die laufenden, anteilig auf das Geschäftslokal entfallenden, Aufwendungen als Werbungskosten sowie die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge ermittelt worden. In einem Schreiben vom 14. Juni 2004 habe der steuerliche Vertreter der Bw. mitgeteilt, dass die am Hause vorgenommenen Sanierungsarbeiten dieses Lokal überhaupt nicht betroffen hätten, auf die Bw. jedoch die anteiligen Vorsteuern für die Betriebskosten und der Anteil an den übrigen Aufwendungen des Hauses entfallen würden. Die BP nehme daher an, dass es sich im Berufungsbegehren der betraglichen Höhe der Werbungskosten und Vorsteuern nach um die von der BP ermittelten Beträge handle. Die Bw. führe in der Berufung aus, dass die BP völlig ignoriere, dass die in der Niederschrift vom 7. September 2005 auf Seite 4 bis 31. August 2005 gesetzte Frist einvernehmlich mündlich verlängert worden sei und ferner, dass innerhalb dieser verlängerten Frist mit Brief vom 26. September 2005 jene Beweismittel vorgelegt worden seien, die die BP offenbar (wenn auch zu Unrecht) vermisst habe. Hier dürfte ein Irrtum der Bw. vorliegen. Eine von der BP als Schlussbesprechung angekündigte, am 21. Juli 2005 mit dem steuerlichen Vertreter abgehaltene Besprechung sei letztlich als Vorbesprechung gewertet worden und es sei nochmals Gelegenheit gegeben worden, eine ausschließliche Vermietungsabsicht betreffend das Geschäftslokal anhand geeigneter Nachweise zu untermauern. Anlässlich dieser Besprechung sei eine nochmalige Frist bis 31. August 2005 gewährt worden. Nachdem diese Frist nicht eingehalten worden sei und das Parteiengehör ausgiebig gewahrt worden sei, habe die BP die Niederschrift über die Schlussbesprechung mit der Feststellung, dass die von der BP ermittelten, auf das Geschäftslokal entfallenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien, erstellt. Eine weitere mündliche Fristverlängerung

seitens der BP, wie im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 26. September 2005 angeführt, habe es nicht gegeben. Dennoch seien die diesem Schreiben beigelegten Beweismittel von der BP gewürdigt worden, indem die von der BP ermittelten Aufwendungen vorläufig als Werbungskosten erkannt worden seien.

Zur in der Berufung enthaltenen Schilderung der Entwicklung der Immobilie in X.:

Im Zuge des Prüfungsverfahrens, in dem die Bw. aufgefordert worden sei, die Vermietungsabsicht anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen, habe die BP am 31. März 2005 ein dieser Stellungnahme zur Berufung beigelegtes Schreiben erhalten. Diesem Schreiben der Bw. (Fragenbeantwortung) sei ein Schreiben der Firma Y. beiliegend gewesen, woraus allerdings nicht ersichtlich sei, ob das Geschäftslokal in X. der Firma Y. zum Kauf oder zur Miete angeboten worden sei. Eine am 14. Februar 2005 abverlangte schriftliche Vereinbarung mit einem Makler, aus der der Zeitpunkt und der Umfang der Auftragserteilung ersichtlich wäre, sei diesem Schreiben nicht beigelegt worden. Nach nochmaliger Urgenz habe die BP am 21. Juni 2005 zwei Schreiben einer Maklerfirma an die Bw. (vom 30. Mai 2002 und vom 2. September 2002) erhalten, aus denen ein Vermittlungsauftrag klar hervorgehe. Allerdings sei aus diesen Schreiben der Umfang des erteilten Vermittlungsauftrages (ausschließlich Vermietung oder auch Verkauf) nicht herauszulesen.

Dieser Umstand habe dazu geführt, dass anlässlich der Besprechung am 21. Juli 2005 nochmals Gelegenheit gegeben worden sei, die ausschließliche Vermietungsabsicht bis 31. August 2005 nachzuweisen. Letztendlich habe die BP als Beilage zum Brief vom 26. September 2005 ein mit 19. September 2005 datiertes Schreiben der Maklerfirma erhalten, in dem erklärt werde, dass die in Auftrag gegebene Vermittlung die Suche nach einem Mieter zum Gegenstand gehabt hätte. Der Zeitpunkt der Beauftragung des Maklers gehe aus dessen Schreiben vom 30. Mai 2002 hervor, in dem er sich für den Vermittlungsauftrag bedankt habe, den er zum Anlass genommen habe, das betreffende Lokal eingehend zu besichtigen. Weiters sei ein Aktenvermerk vom 25. Juli 2005 über eine Unterredung mit einem Mietinteressenten sowie ein Schreiben der Kanzlei Dr. P. vom 13. September 2005 an den Mietinteressenten beigelegt gewesen, in dem eine befristete Vermietung auf drei Jahre angeboten worden sei. Ebenso sei eine Auskunft der MA 28 vorgelegt worden, wonach die Inbetriebnahme der U-Bahnlinie U 2 für den Abschnitt Schottenring bis Stadion ab Mitte Mai 2008 erfolgen werde. Die BP habe daher die Werbungskosten vorläufig bis zum tatsächlichen Vorliegen eines Mietvertrages anerkannt – obwohl eine im Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 bestehende Vermietungsabsicht nicht eindeutig nachgewiesen worden sei bzw. wie aus beiliegendem

Schreiben vom 31. März 2005 zu ersehen sei, ein möglicher Mieter im Interesse des Eigentümers der Wohnungen, dem Dr. P., abgelehnt worden sei. Der Großteil der Wohnungen sei in den Jahren 2000 bis 2002 verkauft worden. Die Benützung als Baustofflager (ca. 1998 bis 2000) sei ebenfalls im Interesse des Wohnungseigentümers gelegen gewesen, der argumentiert habe, dass der Bauunternehmer Miete hätte zahlen müssen, es dazu aber nicht gekommen sei, weil er in Konkurs gegangen sei. Aufgrund der geringen Quote sei die Mietforderung nicht angemeldet worden. Eine schriftliche Vereinbarung betreffend Mietzahlung und deren beträchtliche Höhe durch den Bauunternehmer würde es laut Auskunft nicht geben. Bei nochmaliger Überlegung im Zuge dieser Stellungnahme komme die BP zu dem Schluss, dass eigentlich Dr. P. als Bauherr letztendlich die Miete für das als Baustofflager genutzte Geschäftslokal zu tragen gehabt hätte. Hätte der Bauunternehmer Miete bezahlt, hätte er sie ihm auch weiterverrechnet. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen habe die BP die Vermietungsabsicht als nachgewiesen angenommen. Abweichend von der bisherigen Würdigung gehe die BP von einer nachgewiesenen ernsthaften Vermietungsabsicht ab dem Jahr 2002 aus. Für die Zeiträume 1999 bis 2001 sei eigentlich zugunsten des Eigentümers der Wohnungen von einer möglichen Erzielung von Mieteinnahmen abgesehen worden. Die BP komme daher zu dem Schluss, dass mangels ernsthafter Absicht zur Erzielung von Einnahmen im Zeitraum 1999 bis 2001 auch keine als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen vorliegen würden. Zur Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern im Prüfungszeitraum habe die BP den Ausführungen im BP-Bericht nichts hinzuzufügen.

In der Gegenäußerung vom 30. Juni 2006 zur Stellungnahme der BP zur Berufung brachte die Bw. folgendes vor: Soweit ersichtlich sei, komme die BP, die im Übrigen nunmehr dem Standpunkt der Bw. weitestgehend Rechnung trage, zu dem Schluss, dass mangels ernsthafter Absicht der Erzielung von Einnahmen im Zeitraum 1999 bis 2001 auch keine als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen vorliegen würden. Darauf werde erwidert, dass die Bw. bis zur Begründung von Wohnungseigentum die für sie ungünstige Rechtsposition gehabt habe, da sie lediglich Miteigentum und nicht Wohnungseigentum gehabt habe. Sie habe daher der Verwendung des für sie gedachten Objektes (Parterre-Lokal) nicht widersprechen können, weil dieses Lokal eben von der die Totalsanierung des Hauses besorgenden Bauunternehmung als Baustofflager verwendet worden sei. Durch diese Verwendung habe sich die Bauunternehmung beträchtliche Gebrauchsabgaben erspart, denn sie habe die Baustoffe anstatt auf öffentlichem Grund in einem noch dazu wettergeschützten Raum lagern können.

Wenn die BP in diesem Zusammenhang meine, dass eigentlich Dr. P. als Bauherr letztendlich die Miete für das als Baustofflager genutzte Geschäftslokal zu tragen gehabt hätte, dann werde übersehen, dass damit der grundsätzlichen Vermietungsabsicht der Bw. nichts entgegengehalten werde. Wenn man dazu noch bedenke, dass die Verwendung dieser Räumlichkeit als Baustofflager durch die Minderheitseigentümerin zu dulden gewesen sei, hätte sie doch keine Möglichkeit gehabt, dies zu untersagen.

Die Berufung wurde mit Schreiben des Finanzamtes vom 31. Juli 2006 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998:

a) Einkommensteuer:

Die Liegenschaft in X. befand sich in den Jahren 1997 und 1998 im Miteigentum der Bw. und des Dr. P.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d) BAO, BGBl.Nr. 194/1961, werden die Einkünfte (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Spruch eines Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO hat neben dem Bescheidadressaten (§ 93 Abs. 2 BAO) die Art der Einkünfte, die Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte, den Feststellungszeitraum und die Namen der Beteiligten und die Höhe ihrer Anteile zu enthalten (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 188, Tz 9).

In § 192 BAO ist angeordnet: "*In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.*"

Der Erlassung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 gründete sich auf § 295 Abs. 1 BAO, denn sie erfolgte aufgrund der Mitteilungen des Lagefinanzamtes über die Abänderungen der Feststellungsbescheide.

In § 295 Abs. 1 BAO ist angeordnet: "*Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.*"

Daher war die Erlassung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 rechtskonform.

In § 252 Abs. 1 BAO ist angeordnet: "*Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, daß die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.*"

Wie sich aus der dargestellten Rechtslage ergibt, hätten Einwendungen gegen die Höhe der festgestellten Einkünfte ausschließlich zum Gegenstand von Berufungen gegen die den angefochtenen Abgabenbescheiden zugrunde liegenden, gegenüber der Miteigentumsgemeinschaft Dr. P. und Mitbesitzer erlassenen, Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO gemacht werden können.

b) Umsatzsteuer:

Da sich die Liegenschaft in X. in den Jahren 1997 und 1998 im Miteigentum der Bw. und des Dr. P. befand, wurde die Veranlagung zur Umsatzsteuer für diese Jahre vom örtlich zuständigen Lagefinanzamt durchgeführt. Wie von der BP festgestellt und im Übrigen von der Bw. nicht bestritten wurde, wurden dabei die auf die Bw. entfallenden Vorsteuerbeträge in den für die Miteigentumsgemeinschaft als Steuersubjekt erlassenen Umsatzsteuerbescheiden entsprechend berücksichtigt.

An dieser Vorgehensweise kann keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, da das Recht zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994, BGBI.Nr. 663/1994 in der anzuwendenden Fassung, dem Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG 1994) zukommt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der herrschenden Lehre können Unternehmer auch Miteigentumsgemeinschaften sein, wenn sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen (etwa Hausgemeinschaften, wenn die Vermietung in ihrem Namen erfolgt, vgl. Ruppe, UStG Kommentar, 3. Auflage, Tz. 31, § 2). Umsatzsteuerlich stellt die Gemeinschaft von Vermietern als Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein von ihren Gesellschaftern unabhängiges Steuersubjekt dar (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119, 0120; 19.9.2007, 2007/13/0061).

In den Jahren 1997 und 1998 war die Miteigentumsgemeinschaft Dr. P. und Mitbesitzer in ihrer Eigenschaft als Unternehmerin und Steuerschuldnerin (§ 19 Abs. 1 UStG 1994) sowie Vorsteuerabzugsberechtigte (§ 12 Abs. 1 UStG 1994) das Steuersubjekt hinsichtlich des Objektes in X. Daher hatte die Bescheiderlassung betreffend die Jahre 1997 und 1998 gegenüber der Miteigentumsgemeinschaft zu erfolgen.

Deshalb erfolgte die im Hinblick auf die von der Bw. als Miteigentümerin betreffend den Steuergegenstand Objekt X. eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1997 und 1998 vorgenommene Erlassung der angefochtenen Bescheide, mit denen die Umsatzsteuer und die Vorsteuer jeweils mit Null festgesetzt wurden, zu Recht.

II) Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001:

a) Einkommensteuer:

Mit der Begründung von Wohnungseigentum an der Liegenschaft in X. im Jahr 1999 wurde die gemeinsame Vermietung im Rahmen der Miteigentumsgemeinschaft Dr. P. und Mitbesitzer beendet. Ab diesem Zeitpunkt ist die Bw. Wohnungseigentümerin des im Parterre gelegenen Geschäftslokals und Dr. P. ist Wohnungseigentümer der Wohnungen.

Dr. P. teilte in einem an die BP-Abteilung des Lagefinanzamtes gerichteten Schreiben vom 20. Oktober 1999 bezüglich der Liegenschaft in X. folgendes mit: *"Die Absicht, meine Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteile zu veräußern besteht seit 1996. Dies gilt auch für die Bw."*

In der Folge wurde von der Bw. jedoch das Bestehen einer ernsthaften Vermietungsabsicht bezüglich des Objektes in X. bereits ab dem Jahr 1999 behauptet, was von der BP zunächst anerkannt wurde und zur Anerkennung von Werbungskosten im Rahmen der angefochtenen vorläufigen Bescheide (§ 200 Abs. 1 BAO) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 führte. In der Stellungnahme zur Berufung ging die BP hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2001 von ihrer ursprünglichen Beurteilung ab und führte aus, dass erst ab dem Jahr 2002 eine ernsthafte Vermietungsabsicht angenommen werden könne.

Faktum ist, dass von der Bw. in den geprüften Zeiträumen weder eine tatsächliche Vermietung des Objektes in X. betrieben noch eine Prognoserechnung betreffend die künftige Entwicklung der Einnahmen aus einer Vermietungstätigkeit vorgelegt wurde.

Insoweit die Berufungsausführungen zum Thema Vorlage von Beweismitteln implizit den Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs beinhalten, ist dazu anzumerken, dass aus dem im Arbeitsbogen der BP dokumentierten Schriftverkehr zwischen BP und steuerlichem Vertreter der Bw. nachvollzogen werden kann, dass der Bw. ausreichend Zeit zur Beibringung von Unterlagen gewährt wurde und dass die Inhalte sämtlicher vorgelegter Unterlagen berücksichtigt wurden.

Die von der Bw. getroffenen, im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung wiedergegebenen, Berufungsausführungen zu den besonderen Umständen, die eine Vermietung des Objektes in X. zu angemessenen Bedingungen erschweren würden bzw. bislang unmöglich gemacht hätten, sind durchaus nicht unglaublich.

Aus diesem Umstand ergibt sich im Kontext mit den vorgelegten Nachweisen zur Glaubhaftmachung der Vermietungsabsicht, dass jedenfalls nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Nichtvorliegen einer Vermietungsabsicht seitens der Bw. ausgegangen werden kann.

Diese Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes entspricht der von der BP ursprünglich vertretenen Auffassung. Dazu wird auf die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung getroffene Feststellung verwiesen: *"Im Zuge der BP wurden Nachweise erbracht, aus denen die Vermietungsabsicht zu ersehen ist."*

In der Stellungnahme zur Berufung äußerte sich die BP folgendermaßen: *"Aufgrund der vorgelegten Unterlagen sah die BP die Vermietungsabsicht als nachgewiesen an. Abweichend von der bisherigen Würdigung geht die BP von einer nachgewiesenen ernsthaften Vermietungsabsicht ab dem Jahr 2002 aus. Allerdings für die Zeiträume 1999-2001 wurde*

eigentlich zugunsten des Eigentümers der Wohnungen von einer möglichen Erzielung von Mieteinnahmen abgesehen. Die BP kommt daher zu dem Schluss, dass mangels ernsthafter Absicht der Erzielung von Einnahmen im Zeitraum 1999-2001 auch keine als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen vorliegen.“

Diese Änderung der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes durch die BP ist insofern nicht nachvollziehbar, als ihr keine neu hervorgekommenen Tatsachen zugrunde liegen.

Die von der BP in der Stellungnahme zur Berufung betreffend die Ablehnung der Anerkennung einer Vermietungsabsicht ab dem Jahr 1999 angeführten Argumente wurden durch die von der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP erstatteten Vorbringen weitestgehend entkräftet.

Da sich somit nachträglich keine stichhaltigen Gründe zur Widerlegung der Behauptung der Vermietungsabsicht ab dem Jahr 1999 ergeben haben, erfolgt die Beurteilung der Frage nach der Zulässigkeit eines Werbungskostenabzuges unter Zugrundelegung der Annahme des Vorliegens einer ernsthaften Absicht der Bw. zur Vermietung des Objektes in X.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Für den Werbungskostenabzug ist ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle erforderlich (vgl. zB VwGH 7.9.2005, 2002/08/0102).

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind demzufolge Wertabgaben, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden, können dabei grundsätzlich Werbungskosten sein, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (vgl. zB VwGH 31.1.2001, 99/13/0249).

Aufgrund der Sachlage ist davon auszugehen, dass sich erst in der Zukunft erweisen wird, ob das Objekt in X. tatsächlich als eine Einkunftsquelle beurteilt werden kann.

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl.Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

In § 2 Abs. 1 LVO ist folgendes normiert:

"Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)."*

Gemäß § 2 Abs. 3 LVO ist bei entgeltlicher Gebäudeüberlassung das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Daher wurde der Abzug der Werbungskosten in der von der BP ermittelten Höhe, und zwar von ATS 32.044,00 im Jahr 1999, von ATS 22.111,00 im Jahr 2000 und von ATS 25.049,00 im

Jahr 2001 im Hinblick auf die Vorbereitung einer künftigen Vermietung des Objektes in X. von der BP zu Recht vorläufig gewährt.

Das von der Bw. in der Berufungsschrift getätigte Vorbringen, dass die Behörde bei einer gesetzeskonformen Würdigung der angebotenen Beweise "*von einer Aberkennung der Werbungskosten Abstand nehmen müssen*" hätte, kann daher nur als auf einem Irrtum in der Wahrnehmung der tatsächlichen Gegebenheiten beruhend gewertet werden.

Hinsichtlich der Höhe der von der BP anerkannten Beträge an Werbungskosten ist eindeutig von einem Konsens zwischen BP und Bw. auszugehen, da von der Bw. weder in der Berufungsschrift noch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung gegenteilige Vorbringen mit konkret bezifferten Begehren erstattet wurden.

Insoweit die Berufung gegen die vorläufige Erlassung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 gerichtet ist, wird dazu folgendes festgestellt:

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.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. 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.

Abgabenbescheide dürfen vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte im Tatsachenbereich gelegene Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht besteht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 200, Tz 1).

Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. So kann etwa nach der Judikatur für die Frage, ob Liebhaberei vorliegt, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein. Daher dürfen diesfalls die betroffenen Bescheide vorläufig erlassen werden (zB VwGH 20.11.1996, 89/13/0259; 18.12.1996, 94/15/0152; 26.6.2002, 2000/13/0202; 30.7.2002,

96/14/0116) (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 200, Tz 5).

Die Erlassung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 erfolgte vorläufig, weil zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht mit Gewissheit vom Einkunftsquellencharakter des Geschäftslokals in X. ausgegangen werden konnte und somit die Beantwortung der Frage nach der Zulässigkeit der Geltendmachung von Werbungskosten noch nicht beantwortbar war.

Im Übrigen kann aufgrund der von der Bw. dargelegten besonderen Umstände betreffend die Liegenschaft in X. - trotz der Anerkennung des Vorliegens einer ernsthaften Vermietungsabsicht - nach der Lebenserfahrung die Vornahme einer Veräußerung dieser Liegenschaft nach Eintritt der von der Bw. erwarteten Wertsteigerung nicht gänzlich ausgeschlossen werden.

Daher kann an der vorläufigen Erlassung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Da von der Bw. bis dato keine Unterlagen, die eine andere Beurteilung des Sachverhaltes zulassen würden, vorgelegt wurden, kommt auch zum gegenwärtigen Zeitpunkt eine Erlassung endgültiger Abgabenbescheide mangels Erfüllung der hiezu erforderlichen gesetzlichen Voraussetzung der Beseitigung der Ungewissheit nicht in Betracht.

b) Umsatzsteuer:

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 und somit nicht beim Tatbestand der entgeltlichen Gebäudeüberlassung vorliegen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, BGBl.Nr. 663/1994 in der anzuwendenden Fassung, sind Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, wozu die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen zählt, grundsätzlich (unecht) steuerfrei.

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer unter anderem einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder

sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind Umsatzsteuerbeträge für Lieferungen, sonstige Leistungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Das Gesetz selbst trifft - im Gegensatz zur Regelung bei den Grundstücksumsätze nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 - über den Zeitpunkt eines möglichen Vorsteuerabzugs bei Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 keine Aussage.

Die Vorsteuern können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst (vgl. zB VwGH v. 29. Juli 1997, ZI. 93/14/0132).

In der zur Frage der Abziehbarkeit von Vorsteuern noch vor der Erzielung von Umsätzen ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis E 29. Juli 1997, 93/14/0132; E 23. Juni 1992, 92/14/0037; E 15. Jänner 1981, 1817/79, VwSlg 5541 F/1981; E 19. Februar 1985, 82/14/0164; E 25. November 1986, 86/14/0045; E 17. Mai 1988, 85/14/0106, VwSlg 6317 F/1988; E 27. März 1996, 93/15/0210; E 25. Juni 1997, 94/15/0227; E 20. September 2001, 96/15/0231; E 31. März 2004, 2003/13/0151) wurde der Rechtssatz geprägt, dass für die Abziehbarkeit von Vorsteuern, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte erzielt werden, die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht ausreicht, sondern dass die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen "mit ziemlicher Sicherheit" feststehen muss. Für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 erfordert die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist. In einem solchen Verständnis kann der zum Umsatzsteuergesetz 1972 geprägte Rechtssatz auch für die

unter der Herrschaft des Gemeinschaftsrechtes stehende Rechtslage Geltung behalten, wenn man an die Stelle des (ohnehin nicht quantifizierbaren) Kalküls "ziemlicher Sicherheit" das der "Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung" setzt und dem Beweismittel der "bindenden Vereinbarungen" keine Monopolstellung mehr einräumt (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Demnach entspricht die von der BP zur Begründung der Versagung des Vorsteuerabzuges herangezogene Argumentation, nämlich dass eine bindende Vereinbarung mit einem Mieter des Objektes in X. nicht vorgelegt worden sei bzw. dass der Abschluss einer solchen Vereinbarung nicht mit ziemlicher Sicherheit feststehen würde, dem Stand der Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung.

Nach der neueren Rechtsprechung hängt die Beantwortung der Frage nach der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn von der Beantwortung der Frage ab, ob nach allgemeiner Erfahrung von der Wahrscheinlichkeit einer künftigen Vermietung des betreffenden Objekts ausgegangen werden kann.

Für die Auslegung des Begriffes "Wahrscheinlichkeit" ist der allgemeine Sprachgebrauch maßgebend. Daher wird Wahrscheinlichkeit im konkreten Fall anzunehmen sein, wenn nach der allgemeinen Erfahrung erheblich mehr für als gegen eine künftige Vermietungstätigkeit spricht.

Im gegenständlichen Fall wird die Behauptung der Bw. das Objekt in X. vermieten zu wollen prinzipiell als glaubwürdig erachtet. Dessen ungeachtet kann jedoch angesichts der von der Bw. dargelegten besonderen Umstände des Objektes in X., nämlich der angesprochenen Verbesserung der Infrastruktur des Standortes durch die Errichtung einer U-Bahn-Station und der in diesem Zusammenhang von der Bw. erwarteten Wertsteigerung der Liegenschaft in X., nach der Lebenserfahrung das Unterbleiben einer Vermietungstätigkeit wegen Veräußerung des Objektes nicht ausgeschlossen werden.

Die Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze führt zum Ergebnis, dass zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht verlässlich beurteilt werden kann, ob es in der Zukunft tatsächlich zu einer Vermietung des Objektes in X. kommen wird.

Daher wird der Abzug der Vorsteuern (wie von der BP ermittelt) in Höhe von ATS 4.771,99 im Jahr 1999, in Höhe von ATS 2.505,33 im Jahr 2000 und in Höhe von ATS 2.179,16 im Jahr

2001 im Hinblick auf die Ungewißheit der künftigen Verwendung des Objektes in X. vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO) gewährt. Zur Rechtslage betreffend die Erlassung vorläufiger Bescheide wird auf die zum Bereich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 getroffenen Ausführungen verwiesen.

Hinsichtlich der Höhe der von der BP ermittelten Vorsteuerbeträge ist eindeutig von einem Konsens zwischen BP und Bw. auszugehen, da von der Bw. weder in der Berufungsschrift noch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zur Berufung gegenteilige Vorbringen mit konkret bezifferten Begehren erstattet wurden.

III) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuersteuer für das Jahr 1999 wurde vorgenommen, da von der Bw. im Zusammenhang mit dem Objekt in X. aufgrund der Einbeziehung von nicht dieses Objekt betreffende Sanierungsaufwendungen ein nicht rechtskonformer Betrag an Werbungskosten erklärt worden war und diese Tatsache erst im Rahmen der von der BP vorgenommenen Ermittlungshandlungen hervorkam.

Aus diesem Grund war die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 rechtlich geboten, um den vom Bw. erklärteten Überschuss an Werbungskosten in Höhe von ATS 106.342,00 auf das rechtskonforme Ausmaß von ATS 32.044,00 zu reduzieren.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, 6. Oktober 2008