



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der F Beteiligungs GmbH, 1120 Wien, X-Straße 8-10, vertreten durch Burger & Gruber Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1040 Wien, Brucknerstraße 8, vom 28. April 2003 und vom 7. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch OR Mag. Georg Hänsel, vom 24. März 2003 betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2003 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, besitzt seit 1.1.1993 Mietrechte an Kellerräumlichkeiten in zwei in der Wiener Innenstadt (Y-gasse 3 und 5) gelegenen Liegenschaften. Diese Mietrechte waren vom bisherigen Eigentümer, H F , einem Cafetier, in die Bw. per 31.12.1992 eingebraucht worden. Laut Auskunft der Geschäftsführerin anlässlich eines Augenscheines betrieb er bis vor 1990 in im Parterre gelegenen Räumen eine Bar.

Die in beiden Liegenschaften gelegenen Kellerräumlichkeiten sollten zum Betrieb eines gastgewerblichen Betriebes bzw. als Lagerräumlichkeiten für diesen Betrieb dienen.

In der Umsatzsteuererklärung für 2001 wird als Branche der Bw. „Baunebengewerbe“ angeführt. Mit Ausnahme des Jahres 1993 wurden im Zusammenhang mit den Mietrechten bis 2001 wohl Vorsteuern aber keine Umsätze erklärt. (Für das Jahr 2002 wurden Umsätze aus der Veräußerung eines Mietrechtes an einem Dachgeschoß in einer in einem anderen Wiener Bezirk gelegenen Liegenschaft erklärt.)

Erstmals im Zug der **Umsatzsteuerveranlagung** für das Jahr 2001 ließ das Finanzamt die geltend gemachten Vorsteuern nicht zum Abzug zu; dies mit folgender Begründung:

„Gemäß § 12 Abs. 1 UStG ist nur ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dem UStG entsprechend ist ein Unternehmer, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt. Die Gesellschaft ist seit 1994 nicht unternehmerisch tätig (keine Umsätze gemeldet) und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.“ Mit der gleichen Begründung wurden die Vorsteuern auch im Umsatzsteuerbescheid für 2003 nicht anerkannt.

Die Bw. erhob gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2001 **Berufung**:

„Unsere Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Vorsteuern in Höhe von € 15.176,79.

Wir begehren die Anerkennung der Vorsteuern gemäß der Umsatzsteuererklärung 2001. Zur Begründung dürfen wir folgendes ausführen:

Vorweg dürfen wir darauf hinweisen, dass die Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2001 nicht ausreichend ist und somit die Rechtsmittelfrist nicht in Gang setzt.

Die Abgabenbehörde bringt aber zum Ausdruck, dass sie die Unternehmereigenschaft unserer Mandantschaft in Frage stellt und daher den Vorsteuerabzug nicht anerkennt. Weiters tätigt die Abgabenbehörde die Aussage, dass seit 1994 keine Umsätze von der Gesellschaft gemeldet wurden, woraus offensichtlich geschlossen wird, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt.

Dieser spärlichen Argumentation ist nicht zu folgen.

Es ist sehr wohl richtig, dass die Einnahmenerzielung ein gewichtiges Argument für die Unternehmereigenschaft darstellt. Nicht zu übersehen ist jedoch, dass auch Tätigkeiten, die zur Vorbereitung der Einnahmenerzielung gesetzt werden, zur unternehmerischen Tätigkeit gehören. Führen diese Tätigkeiten dazu, dass keine Einnahmen erzielt werden, so kommt es letztlich darauf an, ob das Tätigwerden zur späteren Umsatzerzielung geeignet ist bzw. eine

konkrete Absicht vorliegt. Im vorliegenden Fall ist eindeutig eine unternehmerische Tätigkeit vorhanden. Die Unternehmereigenschaft dokumentiert sich durch folgende Punkte:

1. Die F Beteiligungs GmbH hat ein Geschäftslokal an der Adresse Y-gasse , 1010 Wien angemietet, welches durch die F Beteiligungs GmbH saniert und ausgebaut wurde. Nach Fertigstellung des Lokals wurden entsprechende Handlungen zur Verwertung gesetzt. Im Zuge dieser Bemühungen wurde festgestellt, dass der Hauseigentümer von seinem Recht der Erhöhung des Mietzinses Gebrauch machen könnte. Zur Überprüfung dieses Anspruches wurde ein Rechtsanwalt eingeschaltet, welcher dieses Recht als strittig bezeichnet. Diese strittige Rechtsauffassung führte zu einer eingeschränkten Verwertbarkeit des Objektes. Infolge wurden mit dem Hauseigentümer Verhandlungen aufgenommen, um diese strittige Rechtsfrage abzuklären und Rechtssicherheit herzustellen. Nach ersten Verhandlungen zeichnete sich eine positive Entwicklung zugunsten der F Beteiligungs GmbH ab. Vor Konkretisierung der Verhandlungsergebnisse und Unterpflanzung eines neuen Vertrages ist jedoch der Hauseigentümer verstorben. Während der Verlassenschaftsabhandlung sind weitere Verhandlungen nicht mehr möglich gewesen und letztlich wurde das Haus verkauft. Mit dem neuen Hausbesitzer wurde in dieser Sache bereits Kontakt aufgenommen und deren Standpunkt ausgelotet. Ein konkretes Verhandlungsergebnis ist derzeit noch nicht in Sicht.
2. Weiters hat die F Beteiligungs GmbH im Jahre 1993 ein Mietrecht an einem Dachboden erworben. Auch dieses Mietrecht wurde zu Zwecken der weiteren Verwertung erworben. Auch hinsichtlich dieses Mietrechtes wurden bereits bis zum Jahre 2001 entsprechende unternehmerische Handlungen zur Verwertung gesetzt.

All diese Tätigkeiten sind als Vorbereitungshandlungen zur Einnahmenzusicherung zu sehen. Wie bereits dargelegt, liegt es nicht im Einflussbereich des Abgabepflichtigen, dass die Verwertung des Objektes noch nicht erfolgt ist. Die Herstellung der Rechtssicherheit über die Weitervermietung bzw. Abtretung der Mietrechte an dem Objekt stellt ein dringendes Anliegen unserer Mandantschaft dar, welches leider durch unglückliche Umstände erheblich verzögert wurde.

Es kann somit festgehalten werden, dass eine Nichtanerkennung der Vorsteuern alleine aufgrund des Fehlens von Einnahmen nicht korrekt ist. Die unternehmerische Tätigkeit ist durch eine Vielzahl von Verwertungshandlungen bestätigt und der Vorsteuerabzug ist anzuerkennen.“

Im Zusammenhang mit der Frage des Vorliegens oder Nichtvorliegens der Unternehmereigenschaft der Bw. fand im Jahr 2004 über den Zeitraum Jänner bis August

2003 eine **Außenprüfung** statt, die keine Feststellungen ergab, die zur Änderung der Bemessungsgrundlagen hätten führen können.

Aus einem an das zuständige Referat des Finanzamtes gerichteten Aktenvermerk des Prüfers ist folgender Sachverhalt zu entnehmen:

Die F Beteiligungs GmbH ist seit 1.1.1993 Mieterin der Kellergeschosse in 1010 Wien, Y-gasse 3 + 5 auf Grund des Einbringungsvertrages der Einzelfirma des H F vom 31.12.1992.

Die F Beteiligungs GmbH beabsichtigt, die Kellergeschosse zu einem gastronomischen Lokal auszubauen und zu verkaufen. Rechtsstreit besteht seit 10 Jahren darüber, ob ein Käufer in die bestehenden Mietverträge eintreten darf. Bis zur Klärung dieser Frage möchte die F Bet. GmbH keine weiteren Um- und Ausbauarbeiten durchführen, da dies wesentlich für die Veräußerung ist. Daher gibt es seit 1994 diesbezüglich keine Umsätze und nur Vorsteuern (aus Mieten, Rechtskosten, Verwaltungskosten u.ä. Aufwendungen).

Im Jahr 2002 wurde ein weiteres Mietrecht veräußert. ..."

(Aus der Umsatzsteuererklärung für 2002 sind Umsätze zum Normalsteuersatz in Höhe von € 53.000,00 zu ersehen.)

Laut der in Kopie in den Akten aufliegenden Rechnung vom 21.01.2002 betrifft die Rechnung den Verkauf des Mietrechtes am Dachgeschoss einer im 18. Wiener Gemeindebezirk gelegenen Liegenschaft an eine Stiftung.

Im Arbeitsbogen des Prüfers liegt ein Gutachten eines Architekten über den Wert der bis Herbst 1993 in die Kellerräumlichkeiten getätigten Investitionen auf. Darin wird neben einer Bewertung der erfolgten Arbeiten auch der Zustand lt. Besichtigung dargelegt. (Dieser unterscheidet sich nicht wesentlich von dem Zustand lt. dem Ortsaugenschein aus dem Jahr 2006, bei dem eine Reihe von Fotos angefertigt worden war.)

Im Arbeitsbogen des Prüfers liegen verschiedene Vertragsunterlagen, Schriftstücke von Rechtsanwälten und Urteile usw. auf:

Mietvertrag vom 01.08.1978 über die Anmietung von 2 Gassenlokalen (Y-gasse 5) zum Betrieb einer Bar durch H F von der damaligen Alleineigentümerin K B

Mietvertrag vom 10.08.1978 über die Anmietung eines Kellergeschosses in der Y-gasse 3 durch H F von der damaligen Hausinhabung (Dkfm. Dr. Heribert Ko und Mitbes.)

Planwechsel für bauliche Abänderungen in 1010 Y-gasse 5 durch Arch. Dipl.Ing. Hans Peter Ma v. 24.01.1983,

Entscheidung des OGH vom 31.05.1989, 8 Ob 000/88 über eine außerordentliche Revision des H F gegen das Urteil des Landesgerichtes für ZRS Wien als Berufungsgericht vom 18.12.1987, GZ 41 R 111/87-31, mit dem über die Berufung gegen das Urteil des Bezirksgerichtes Innere Stadt Wien vom 18.05.1987, GZ C 222/85-24 entschieden wurde.

„Entscheidungsgründe:

Die Klägerin ist Mehrheitseigentümerin des Hauses Y-gasse 5 im 1. Wiener Gemeindebezirk und begehrte als Vermieterin vom beklagten Mieter von Kellerräumlichkeiten im erstgerichtlichen Verfahren 48 C 222 /85 die Zahlung eines rückständigen Mietzinses in der Höhe von S 89.928,50 und im erstgerichtlichen Verfahren 48 C 333/86 die Zahlung weiterer rückständiger Mietzinsbeträge von S 93.998,69 sowie die Räumung der Kellerräumlichkeiten. Der Beklagte beantragte die Abweisung beider Klagen mit der Begründung, der Mietvertrag sehe den Umbau der Kellerräumlichkeiten vor, die Vermieterin habe es bei Abschluss eines Kaufvertrages jedoch versäumt, diese Verpflichtung auf die Käuferin und neue Miteigentümerin des Hauses zu übertragen. Deren Weigerung, die Baupläne für den Umbau zu unterfertigen, habe die Klägerin zu vertreten, so dass sie keinen Anspruch auf Mietzins für die Kellerräumlichkeiten habe. Am Rückstand treffe den Beklagten jedenfalls kein grobes Verschulden.

*Die Klägerin entgegnete, der Beklagte habe im Mietvertrag vom 21. Dezember 1976 die mit 1 und 3 sowie 3A bezeichneten Räumlichkeiten gemietet und es sei ihm aufgrund des einen Vertragsbestandteil bildenden Einreichplanes des Architekten Dipl.Ing. P*** vom 20.Jänner 1977 der Umbau der Kellerräumlichkeiten in Gasträumlichkeiten bewilligt worden. Auch weitere Umbauten seien ihm durch Unterzeichnung der Pläne bewilligt worden. Der Beklagte habe die Umbauarbeiten aber spätestens im Jahre 1982 ohne ersichtlichen Grund eingestellt und im Frühjahr 1983 einen weiteren Austauschplan vorgelegt, dessen Unterfertigung die Miteigentümerin Dr. G*** verweigert habe, ohne dass dies von der Klägerin zu vertreten sei. Die dem Beklagten erteilten Baubewilligungen seien inzwischen auch abgelaufen.*

Außer Streit stellten die Parteien, dass der mit Beschluss des Erstgerichtes vom 19.Okttober 1986, GZ 48 C 222 /85-17, in der Höhe von S 179.267,15 rechtskräftig festgestellte Mietzinsrückstand bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung erster Instanz nicht bezahlt wurde.

Das Erstgericht verband die beiden Rechtssachen zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung und erkannte den Beklagten schuldig, der Klägerin den Betrag von insgesamt S 179.267,15 s.A. zu bezahlen und die Bestandräumlichkeiten zurückzustellen; das Mehrbegehr von S 4.660,04 s.A. wies es ab. Es traf folgende erhebliche Sachverhaltsfeststellungen:

*Der Beklagte hat auf Grund des Mietvertrages vom 21.Okttober 1976 im Hause Y-gasse 5 im 1. Wiener Gemeindebezirk Kellerräumlichkeiten und mit anderen Mietverträgen noch weitere Geschäftsräumlichkeiten gemietet. Mit Kaufvertrag vom 3. November 1978 erwarb Dr. G*** von der damaligen Alleineigentümerin des Hauses, E K B***, einen Minderheitsanteil und es wurde schließlich hinsichtlich der Wohnung Nr. 13 Wohnungseigentum für Dr. G*** begründet. Die Klägerin wurde im Jahre 1981 im Verlassverfahren nach E K B*** Mehrheitseigentümerin des Hauses. Nach § 1 Z 4 des Mietvertrages besteht der Mietgegenstand aus Räumen im ersten und zweiten Kellergeschoß laut Einreichplan des Architekten P*** Nr. 1.342/77 und darf nur für Zwecke eines gastronomischen Betriebes verwendet werden. Dieser Einreichplan wurde von der Hausinnehabung unterzeichnet und mit Bescheid vom 18.Juli 1977, hiezu die baubehördliche Bewilligung erteilt. In einem Annex vom 21. Dezember 1976 zum Mietvertrag wurde vereinbart, dass der Mietzins von monatlich S 5.000 für die Dauer von Instandsetzungsarbeiten während 8 Monaten ab Mietbeginn, also*

vom 1. Dezember 1976 bis 31. Juli 1977, auf monatlich S 1.000 zuzüglich Nebenspesen reduziert wird. Nach dem Inhalt des Mietvertrages samt Annex bildet der genannte Einreichplan einen integrierenden Bestandteil des Mietvertrages und dem Mieter steht darüber hinaus lediglich das Recht zu, durch bauliche Änderungen nach Wahl einen anderen Zugang zu schaffen. Sämtliche sonstigen baulichen Änderungen bedürfen gemäß § 5 Z 2 des Mietvertrages der ausdrücklichen weiteren Bewilligung des Vermieters. Die frühere Eigentümerin und Vermieterin E K B*** kam dem Wunsch auf Gestattung "anderer baulicher Veränderungen als der ursprünglich vorgesehenen" entgegen und es wurde "namens der Hausinnehabung" auch der Einreichplan Nr. 1431/78 vom 11. Februar 1978 noch vor dem Oktober 1978 genehmigt. Dieser Plan sieht eine andere Raumeinteilung und die im Anhang zum Mietvertrag vereinbarten anderen Zugangsmöglichkeiten vor. Hinsichtlich dieser Änderungen erging ebenfalls ein genehmigender baubehördlicher Bescheid. Der Beklagte führte in der Folge keine Änderungsarbeiten durch und legte im Jahre 1983 der Hausverwaltung einen Wechselplan vom 24. Jänner 1983 vor, welcher namens der Klägerin genehmigt wurde. Die Miteigentümerin Dr. G*** verweigerte jedoch die Zustimmung zu dieser Planänderung, welche neben einer anderen Raumeinteilung im Bereich des ersten Kellergeschosses die Führung einer Druckleitung aus dem Nachbarhaus und im Bereich des zweiten Kellergeschosses den Durchbruch in den Keller des Nachbarhauses an zwei Stellen vorsieht. In seiner rechtlichen Beurteilung verneinte das Erstgericht das Bestehen des vom Beklagten gemäß § 1096 ABGB geltend gemachten Zinsminderungsanspruches, weil der Beklagte gegenüber der Klägerin weder nach dem Vertrag noch nach dem Gesetz einen Anspruch auf Durchführung der zuletzt geplanten Baumaßnahmen habe. Für die Veränderungen des Hauses in Form von Durchbrüchen zum Nachbarhaus bedürfe es der Zustimmung aller Miteigentümer. Die im Vertrag zugestandenen Verwendungsmöglichkeiten seien trotz der Weigerung der Miteigentümerin Dr. G***, den Wechselplan zu unterfertigen, weiterhin gegeben. Der Beklagte habe nicht dargetan, dass die Kellerräumlichkeiten aus dem Verschulden der Klägerin nicht vertragsgemäß genutzt werden könnten. Im "zweiten Anhang" zum Mietvertrag vom 27. Juli 1977, letzter Satz, sei ausdrücklich festgehalten, dass der vereinbarte monatliche Hauptmietzins ab einem bestimmten Zeitpunkt aufrecht bleibe, da der Vermieter keinen Einfluss auf die weitere beschleunigte Instandsetzung der Mietobjekte nehmen könne. Die Frage des groben Verschuldens des Beklagten am Mietzinsrückstand sei rechtlich unerheblich, da er den rechtskräftig festgestellten Mietzinsrückstand vor Schluss der Verhandlung nicht beglichen habe. Somit lägen die Voraussetzungen für den von der Klägerin gemäß § 1118 zweiter Fall ABGB erhobenen Räumungsanspruch vor.

Das Berufungsgericht gab der Berufung des Beklagten nicht Folge. Es sprach aus, dass der Wert des Streitgegenstandes, über den es in der Rechtssache 48 C 333 /86 entschieden habe, den Betrag von S 300.000 übersteigt und dass die Revision gegen die die Rechtssache 48 C 222 /85 betreffende berufungsgerichtliche Entscheidung nicht zulässig sei.

Das Berufungsgericht verneinte das behauptete Vorliegen von Verfahrensmängeln, weil der Beklagte selbst in keiner Weise behauptet habe, dass die schriftlichen Urkunden nicht allein die Vertragsgrundlage bildeten und nicht den wahren Parteiwillen wiedergäben und daher weitere Beweise erforderlich seien. Die Motive dafür, warum die Miteigentümerin Dr. G*** die Zustimmung zum geänderten Bauvorhaben verweigere, seien rechtlich ebenso unerheblich wie die Behauptung, die "Klägerin" habe es als Mehrheitseigentümerin verabsäumt, bei der Veräußerung eines Minderheitsanteiles an Dr. G*** eine Zustimmungsverpflichtung zu überbinden, zumal ihrerseits gegenüber dem Beklagten eine derartige Verpflichtung nicht bestehe.

Auch die Rüge der unrichtigen und unvollständigen Tatsachenfeststellung sowie die Rechtsrüge des Beklagten hielt das Berufungsgericht nicht für gerechtfertigt. Zu letzterer führte es aus: Wenn der Bestandgeber dem Bestandnehmer den bedungenen Gebrauch nicht oder nicht in vollem Ausmaß gewähre, so trete grundsätzlich eine Zinsbefreiung oder Zinsminderung ein, außer der Bestandnehmer habe die Umstände, die seinen Gebrauch

hinderten, akzeptiert oder, wie hier, es unterlassen, die ihm vom Vermieter zugestandenen, vereinbarungsgemäß auf eigene Kosten übernommenen Umgestaltungsarbeiten am Bestandobjekt durchzuführen. Der nach dem Auswechslungsplan vom 24.Jänner 1983 geplante Ausbau habe keinerlei vertragliche Grundlage, wie dies bereits in der Rekursentscheidung ON 20 zum Ausdruck gebracht worden sei. In der Zustimmung der Klägerin zum Auswechslungsplan könne schon mangels der erforderlichen Genehmigung durch die Minderheitseigentümerin kein einvernehmliches Abgehen vom seinerzeitigen, schriftlich festgelegten Vertragswillen erblickt werden. Der Ansicht des Berufungswerbers, die Änderung des Planwechsels würde ihre vertragliche Deckung bereits im seinerzeit abgeschlossenen Mietvertrag haben, widerspreche dem festgestellten Sachverhalt. Der Umfang der Umgestaltung des Bestandobjektes sei schon im Jahre 1976 bzw. durch den Annex des Jahres 1977 schriftlich einer konkreten Regelung zugeführt worden, die im Jahre 1983 vom Beklagten begehrten Abänderungen fänden darin keine vertragliche Grundlage. Somit sei ihm auch während der strittigen Mietzinsperioden der vertraglich bedungene Gebrauch gewährt worden. Die Weigerung der Miteigentümerin Dr. G***, dem Planwechsel zuzustimmen, könne entgegen der Ansicht des Berufungswerbers nicht zu einer Mietzinsreduktion führen. Gegen die das erstgerichtliche Verfahren 48 C 333 /86 betreffende berufungsgerichtliche Entscheidung erhebt der Beklagte eine auf die Anfechtungsgründe des § 503 Abs. 2 Z 3 und 4 ZPO gestützte Revision mit dem Antrage auf Abänderung im Sinne der Klageabweisung. Hilfsweise wird ein Aufhebungsantrag gestellt.

Der Revisionswerber verweist auf seinen Prozessstandpunkt, dass er vertragswidrig am bedungenen Gebrauch der Mieträumlichkeiten gehindert werde, weil die nunmehrige Minderheitseigentümerin Dr. G*** entgegen dem mit der inzwischen verstorbenen Alleineigentümerin E K B*** abgeschlossenen Mietvertrag die (Mit-)Unterfertigung der Baupläne verweigere. Das Berufungsgericht habe das Vorliegen des in der Berufung gerügten erstgerichtlichen Verfahrensmangels mit der aktenwidrigen Begründung verneint, es sei nicht behauptet worden, dass sich der Inhalt des Bestandvertrages nicht nur aus den diesbezüglich vorgelegten Urkunden, sondern auch aus mündlichen Abreden ergebe, die durch die Vernehmung des Zeugen N*** erweislich seien. Der Beklagte habe insbesondere im Widerspruch ON 5 ausgeführt, dass sich die Klägerin im seinerzeitigen Mietvertrag bereit erklärt habe, "die Umbauarbeiten zuzulassen". Als Beweis für die zuzulassenden Umbauarbeiten sei ua der Zeuge N*** geführt worden. Mit diesem Vorbringen wird keine Aktenwidrigkeit dargetan. Dieses Vorbringen ist selbst widersprüchlich, weil der Revisionswerber zunächst (richtig) angibt, er habe den Mietvertrag mit der früheren Alleineigentümerin E K B*** geschlossen, sodann aber (unrichtig) behauptet, die Klägerin habe sich im seinerzeitigen Mietvertrag bereit erklärt, die Umbauarbeiten zuzulassen; es enthält jedoch nichts, das auf die Behauptung von Umbauarbeiten, die über die im Mietvertrag genannten hinausgingen, oder einen vom Urkundeninhalt abweichenden übereinstimmenden Parteiwillen hindeutet und steht daher nicht im Widerspruch zur diesbezüglichen berufungsgerichtlichen Ausführung. Der Revisionsgrund des § 503 Abs. 2 Z 3 ZPO ist somit nicht gegeben.

In der Rechtsrüge erklärt der Revisionswerber, es komme entscheidend auf die Frage an, was eigentlich vereinbart wurde und in welchem Umfang die ursprüngliche Alleineigentümerin ihre Zustimmung zur Bauführung erteilt habe. Schon der zweite Bauplan vom 12. Februar 1978 weise im zweiten Kellergeschoß zwei Durchbrüche zum Nachbarhaus auf, er sei von der ursprünglichen Alleineigentümerin genehmigt worden und damit durch den Mietvertrag gedeckt. Die Klägerin als Universalsukzessorin der E K B*** habe es daher zu vertreten, wenn die inzwischen eingetretene Minderheitseigentümerin Dr. G*** die Zustimmung zum Wechselplan des Jahres 1983 verweigere, denn dieser gehe über den Bauplan 1978 nicht hinaus, welcher nicht etwa aus Gefälligkeit, sondern in Erfüllung einer mietvertraglichen Verpflichtung genehmigt worden sei. Dies gestehe die Klägerin in ihrem Schriftsatz ON 8 selbst zu. Durch die Weigerung der Minderheitseigentümerin werde die Beklagte daher vertragswidrig an der zugestandenen Nutzung des Bestandobjektes gehindert, woraus sich

sein Zinsbefreiungsanspruch ergebe. Der rechtskräftige Beschluss ON 17 über den gemäß § 33 MRG festgestellten Mietzinsrückstand habe entgegen der Ansicht des Berufungsgerichtes auch für die Beurteilung des Räumungsbegehrens keine Bindungswirkung. Diesen Ausführungen kann nicht gefolgt werden.

Rechtliche Beurteilung

Entgegen der Ansicht des Revisionswerbers ist zunächst im Räumungsverfahren von der bindenden Wirkung des rechtskräftigen Beschlusses ON 17 - siehe die rekursgerichtliche Entscheidung ON 20 - über die gemäß § 33 Abs. 3 MRG erfolgte Feststellung eines Mietzinsrückstandes von S 179.267,15 auszugehen. Wie der Oberste Gerichtshof in der vom Rechtsmittelwerber selbst zitierten, zu der dem § 33 Abs. 2 MRG inhaltsgleichen Bestimmung des § 21 Abs. 2 MRG ergangenen und in MietSlg. 29.404 teilweise veröffentlichten Entscheidung 7 Ob 587/77 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung zu § 21 Abs. 2 MRG ausführte, spricht der rechtskräftige Beschluss über die Vorfrage des Mietzinsrückstandes für das Räumungsbegehrn mit bindender Wirkung ab. Er wirkt allerdings nicht über den Räumungsstreit hinaus, weil Beschlüsse der materiellen Rechtskraft nur dann fähig sind, wenn sie über ein Rechtsschutzbegehrn entscheiden und sich diesfalls nur in ihrer Form, nicht aber ihrer Funktion nach von einem Urteil unterscheiden. Auf die Frage der Höhe des Mietzinsrückstandes kann demgemäß nur im Rechtsstreit über eine Bestandzinsklage neuerlich eingegangen werden. Dies muss allerdings selbst dann geschehen, wenn - wie hier - ein Mietzins- und ein Räumungsbegehrn in derselben Klage erhoben werden, denn die Klagenhäufung nach § 227 ZPO hat nur zur Folge, dass über beide Klagsansprüche gemeinsam verhandelt und, wenn der Richter nicht eine Trennung verfügt, schließlich auch in einem Urteil entschieden wird (Fasching III 41; MietSlg. 29.404; SZ 24/335).

Der Oberste Gerichtshof hat weiters in der Entscheidung 3 Ob 556, 557/87 ausgesprochen, dass die Beschlussfassung im Sinne des § 33 Abs. 2 iVm § 33 Abs. 3 MRG über einen qualifizierten Mietzinsrückstand auch auf Grund der Behauptung des Mieters zu ergehen hat, er sei nach § 1096 ABGB oder § 1104 ABGB von der Zinszahlung ganz oder teilweise befreit. Gerade auch in einem solchen Falle entscheide das Gericht mit einem der Überprüfung im Rechtsmittelverfahren unterliegenden Beschluss über die Höhe des strittigen Betrages, damit der Mieter die zur Abweisung des Räumungsbegehrens - mit besonderen Kostenfolgen - führende Mietzinsentrichtung nachholen könne, wenn grobes Verschulden am Zahlungsrückstand nicht vorliege. Vor der Urteilsfälligung über das Räumungsbegehrn sei somit die Rechtskraft dieses Beschlusses abzuwarten (Würth in Rummel ABGB Rz 7 zu § 33; MietSlg. 21.624 ua). Demnach haben die Vorinstanzen vorliegendenfalls mangels durch den Beklagten vor Schluss der Verhandlung erster Instanz erfolgter Zahlung des für das Räumungsbegehrn durch die Beschlüsse ON 17 und 20 mit bindender Wirkung festgestellten Mietzinsrückstandes von S 179.267,15 dem auf § 1118, 2. Fall ABGB gestützten Räumungsbegehrn zu Recht stattgegeben.

Aber auch das mit der Räumungsklage verbundene, im Sinne der vorstehenden Ausführungen gesondert zu beurteilende Begehrn auf Zahlung von Mietzinsrückständen wurde vom Berufungsgericht zutreffend als gerechtfertigt erachtet. Der Beklagte stützt seinen behaupteten Zinsbefreiungsanspruch nach § 1096 Abs. 1 ABGB auf die Behauptung, er sei nach dem Inhalt des mit der früheren Alleineigentümerin E K B*** abgeschlossenen Bestandvertrages zur Vornahme von baulichen Änderungen am Bestandobjekt auch in Form von Durchbrüchen in das Nachbarhaus berechtigt und die Klägerin habe es zu vertreten, dass ihre Rechtsvorgängerin E K B*** anlässlich des Verkaufes eines Hausanteiles an Dr. G*** diese Berechtigung des Beklagten nicht auf die Miteigentümerin überbunden habe, welche nun die Unterfertigung der entsprechenden Baupläne verweigere und solcherart die im Mietvertrag bedungene Nutzung des Bestandobjektes verhindere:

Entgegen der Ansicht des Beklagten ergibt sich weder aus dem schriftlichen Mietvertrag und dem Annex hiezu allein noch aus diesen in Zusammenhang mit den Bauplänen, dass ihm ein

*vertragliches Recht zu derartigen baulichen Änderungen eingeräumt worden war. Im Mietvertrag vom 21. Dezember 1976 bzw 26. März 1977 Beilage ./A betreffend die Kellerräumlichkeiten ist unter § 5 Punkt 2 ausdrücklich allgemein vorgesehen, dass bauliche Veränderungen innerhalb des Bestandgegenstandes oder an der Außenseite nur mit Bewilligung des Vermieters erfolgen dürfen. In dem zu diesem Mietvertrag vereinbarten Annex vom 21. Dezember 1976 ist unter Punkt III lediglich vorgesehen, dass dem Mieter nach Vorlage eines einreichungsfähigen Bauplanes, welcher einen integrierenden Bestandteil des Mietvertrages bildet, nach baubehördlicher Genehmigung gestattet wird, einen anderen Zugang nach Wahl bzw. nach Bedarf zu beschaffen. Im Übrigen gelten die §§ 4 und 5 des Mietvertrages. Auch der mit 27. Juli 1977 datierte "Zweite Annex" zum Mietvertrag bezieht sich ausdrücklich nur auf bauliche Veränderungen im Zusammenhang mit dem Zugang zum Bestandobjekt ("allgemeiner Eingang ... Eingangstüre zum Treppenaufgang"). Aus dem vom Revisionswerber bezogenen, von der Rechtsvorgängerin der Klägerin genehmigten "zweiten Bauplan" vom 11. Februar 1978 Beilage ./F 1 bis 3 geht die - nun erstmals behauptete - bauliche Veränderung in Form von zwei Durchbrüchen in das Nachbarhaus Nr. 3 ebenfalls in keiner Weise hervor. Der Wechselplan vom 24. Jänner 1983, Beilage ./1, mit den eingezzeichneten beiden Durchbrüchen in das Nachbarhaus und den (durch handschriftliche Befügung angezeigten) Druckleitungen aus dem Nachbarhaus Nr. 3 findet somit in den Vertragsgrundlagen keine Deckung. Auf diese in Form von zwei Durchbrüchen in das Nachbarhaus gegebenen Abweichungen gegenüber der früheren Planung wies die Klägerin auch in ihrem Schriftsatz ON 8, AS 24 ausdrücklich hin. Der Umstand, dass sie hiebei diese Änderungen als unwesentliche Abweichungen bezeichnete und diesem Wechselplan vom 24. Jänner 1983 ihrerseits freiwillig die Zustimmung erteilte, ist rechtlich unerheblich. Zu diesem Zeitpunkt war Dr. G*** auf Grund eines mit der Rechtsvorgängerin der Klägerin im Jahre 1978 geschlossenen Kaufvertrages bereits Miteigentümerin des Hauses und es stand der Klägerin kein Einfluss darauf zu, ob diese Miteigentümerin der nunmehr geplanten Bauänderung ebenfalls zustimmt oder nicht. Sie hat auch eine behauptete mangelnde Überbindung eines von ihrer Rechtsvorgängerin dem Beklagten zustehenden vertraglichen Rechtes zur Vornahme solcher Durchbrüche auf Dr. G*** schon deshalb nicht zu vertreten, weil, wie dargestellt, entgegen der Ansicht des Beklagten ein solches Recht im Bestandvertrag insgesamt nicht zugestanden worden war.*

*Somit kann aber keine Rede davon sein, dass der Beklagte von der Klägerin vertragswidrig an der Nutzung des Bestandobjektes gehindert werde. Der Umstand, dass die Miteigentümerin Dr. G*** die Unterfertigung des Wechselplanes vom 24. Jänner 1983 verweigert, gibt dem Beklagten gegenüber der Klägerin keinen Zinsbefreiungsanspruch nach § 1096 Abs. 1 ABGB. Die Vorinstanzen haben daher zu Recht auch ihrer Mietzinsklage stattgegeben.*

Demgemäß war der Revision ein Erfolg zu versagen."

Das Finanzamt richtete an die Bw. im Zug der Umsatzsteuerveranlagung für 2003 folgenden **Vorhalt:**

„Aufgrund des vorgelegten Jahresabschlusses zum 31.12.2003 ist nicht ersichtlich, dass die F Beteiligungs GmbH im Jahr 2003 eine operative Tätigkeit ausgeübt hat. Es wird daher um eine ausführliche Stellungnahme gebeten, welche unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wurde.“

Die Bw. **äußerte** sich durch ihren steuerlichen Vertreter wie folgt:

„Die F Beteiligungs GmbH besitzt Mietrechte in Wien, Y-gasse 3. Die Mietrechte betreffen ein Kellergeschoss für Gastronomie, das mit der Absicht es anschließend zu vermieten bzw. zu verpachten entsprechend adaptiert wurde. Es wurde bereits ein Makler beauftragt, das Objekt

zu vermarkten, bis dato wurde aber noch kein Mieter gefunden. Aus unserer Sicht ist die Unternehmereigenschaft weiterhin gegeben.“

Die Bw. erhab auch gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2003 Berufung:

„Der Umsatzsteuerbescheid 2003 ist unter Hinweis des Nichtvorliegens der Unternehmereigenschaft ergangen und damit wurde auch die Vorsteuerabzugsberechtigung aberkannt.

Gemäß RZ. 193 der UStR 2000 ist es für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens der Umsätze. Die von unseren Mandanten durchgeführte Adaptierung der Räumlichkeiten und die Beauftragung eines Maklers hinsichtlich der Vermarktung der Räumlichkeiten führt dazu, dass die Unternehmereigenschaft und somit auch der Vorsteuerabzug gegeben sind.

Wir stellen den Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003.“

Das Finanzamt erließ einen weiteren Vorhalt:

„1. Vorlage von schriftlichen Unterlagen über die Vornahme von Vorbereitungshandlungen zum Verkauf des Mietrechtes an den Räumlichkeiten in Wien 1, Y-gasse 3 (Kellergeschoss): Laut Ihrem Berufungsschreiben v. 07.12.2004 wurde damals ein Makler mit der Vermarktung der (Anmerkung: des Mietgegenstandes?) beauftragt)

2. Konnte das Mietrecht inzwischen endlich verkauft werden?

3. Wenn nein, aus welchen Gründen und gab es weitere Bemühungen, wenn ja welche (Nachweis)?

4) Wenn das Mietrecht offensichtlich nicht verwertbar ist, wie sieht die diesbezügliche weitere Planung der GmbH aus?“

Die Bw. verwies in ihrer Vorhaltsbeantwortung auf ein Schreiben einer MR GmbH, die mit der Verwertung des Mietrechtes beauftragt sei. „Daraus ist ersichtlich, dass die MR GmbH als Makler beauftragt wurde, jedoch die Verwertungsmöglichkeiten sehr eingeschränkt sind, es aber momentan Gespräche gibt, die unter Umständen zu einem Abschluss geführt werden können. Damit erübrig sich die Beantwortung der Ergänzungspunkte 2 und Pkt. 3.

Zu Punkt 4:

Wenn das Mietrecht offensichtlich nicht verwertbar ist, wie sieht die diesbezüglich weitere Planung der GmbH aus?

Dazu nehmen wir wie folgt Stellung:

Zur Zeit ist die F Beteiligungs GmbH trotz der Schwierigkeiten in der Verwertung des Mietrechtes noch daran interessiert, dieses zu vermieten bzw. zu verkaufen. Sollte dies nicht der Fall sein, ist an eine eigene Nutzung des Mietrechtes gedacht.“

Der Vorhaltsbeantwortung (vom 25.11.2005) wurde ein Schreiben der MR GmbH vom 25.10.2005 betreffend 1010 Wien/Y-gasse 3 und 5 beigelegt:

„Bezugnehmend auf Ihre Anfrage betreffend der Kellerräumlichkeiten erlauben wir uns mitzuteilen, dass derzeit die Verwertungsmöglichkeiten sehr eingeschränkt sind. Wie bereits besprochen, ist generell die Marktlage für Gastronomiebetriebe denkbar schlecht.

Wir bewerben Ihre Lokalitäten dennoch intensiv durch Inseratenschaltungen, Direktkontakte sowie Gemeinschaftsanbote an Kollegen und ersuchen um Ihr Verständnis. Ergänzend möchten wir auch festhalten, dass etliche Interessenten aus dem Gastronomiebereich mit uns den Standort mehrmals besichtigt haben es jedoch letztlich zu keinem positiven Abschluss bisher gekommen ist. Mit einer Gruppe von Winzern aus dem südlichen Umfeld (N.Ö. und Burgenland) sind wir derzeit in konkreten Gesprächen bezüglich einer gemeinsamen Betreibung des Kellerlokales als Wien-Standort. Über den Verlauf unserer Gespräche werden wir Sie gerne informieren. Da es sich bei Ihrem Objekt um ein sehr spezielles Lokal handelt wird man unserer Erfahrung nach entsprechend Geduld aufbringen müssen bis seitens der Interessenten eine endgültige Entscheidung zu erwarten ist.

Sollten wir bis Ende Februar 2006 keinen Erfolg verzeichnen können, so steht es Ihnen frei, eine andere Kanzlei mit der Verwertung der Immobilie zu betrauen.“

Das Finanzamt erließ einen **weiteren Vorhalt**:

„Im Vorhalt v. 24. Oktober 2005 wurden Sie um die Vorlage von schriftlichen Unterlagen über die Vornahme von Vorbereitungshandlungen zum Verkauf des Mietrechtes an den Räumlichkeiten in Wien 1, Y-gasse 3 (Kellergeschoß) aufgefordert. Als Antwort haben Sie lediglich ein Schreiben v. 25.10.2005 der Maklerfirma MR GmbH vorgelegt, in dem von erfolglosen Bemühungen zur Verwertung des Objektes die Rede ist. Die Bemühungen selbst wurden aber nicht dokumentiert.

Sie werden daher nochmals letztmalig ausdrücklich aufgefordert, folgende schriftliche Unterlagen vorzulegen und folgende Fragen zu beantworten:

1) Wann wurde die o.a. Maklerfirma MR GmbH von Ihnen mit der Vermarktung des Objektes beauftragt?

2) Vorlage des schriftlichen Auftrages an die Fa. MR GmbH und des diesbezüglichen Schriftverkehrs.

3) Das Schreiben der Fa. MR GmbH stammt vom 25.10.2005. Es muss davon ausgegangen werden, dass es seit dem Auftrag an diese Firma noch weiteren, früheren Schriftverkehr gibt. Sie werden daher zur Vorlage dieses Schriftverkehrs zwischen Ihnen der Firma MR GmbH über deren laufenden Aktivitäten in Bezug auf die Vermarktung des Objektes aufgefordert.

4) Vorlage folgender Unterlagen über die im Schreiben v. 25.10.2005 der Fa. MR GmbH angeführten Aktivitäten in Bezug auf die Vermarktung des Objektes:

- Sämtliche Inseratenschaltungen (Nachweis "intensive Bewerbung"),
- Schriftverkehr über "Direktkontakte bzw. Gemeinschaftsanbote an Kollegen",
- Schriftverkehr (Interessensbekundung) mit "etlichen Interessenten aus dem Gastronomiebereich",
- Schriftverkehr mit "einer Gruppe von Winzern aus dem südlichen Umfeld (N.Ö. und Burgenland)" mit der die Fa. MR GmbH "derzeit in konkreten Gesprächen bezüglich einer gemeinsamen Betreibung des Kellerlokals als Wien-Standort" steht

5) Konkrete Angaben darüber, wie bzw. in welcher Form und ab welchem Zeitpunkt Sie das Mietrecht selbst nützen werden (März 2006?), wenn zu keiner Verwertung kommt (was als sehr wahrscheinlich gilt)."

Nachdem die Vorhaltsbeantwortung nicht innerhalb der gesetzten Frist erfolgte, wies das Finanzamt die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** als **unbegründet ab**:

Sachverhalt:

Die F Beteiligungs- GesmbH (in Folgenden: GmbH) ist seit 01.01.1993 Mieterin der Kellergeschosse in 1010 Wien, Y-gasse 3 und 5. Der zu 14,08 % beteiligte Gesellschafter, Herr H F hat bis 1992 in 1010 Wien, Y-gasse 5 eine Bar betrieben. Zum Zweck des Ausbaues für ein gastronomisches Lokal wurden die beiden Kellergeschosse (It. Aktenlage noch vor dem Jahr 1993) baulich verbunden (Durchbruch). Nach Fertigstellung des Lokals wurden angeblich Handlungen zur Verwertung des Objektes gesetzt. Bisher ist laut Aktenlage lediglich ersichtlich, dass ein über 10 Jahre währender Rechtsstreit mit dem Hauseigentümer bzw. dessen Rechtsnachfolger (neuer Hausbesitzer) darüber besteht, ob die GmbH die Mietrechte

an dem Objekt an einen Dritten veräußern darf oder nicht. Seit dem Jahr 1994 wurden nur ein einziges Mal, nämlich im Jahr 2002, Umsätze aus dem Verkauf eines Mietrechtes an einem Dachboden - allerdings in einem anderen Objekt - erklärt. Ansonsten wurden seit 1994 nur Vorsteuern geltend gemacht.

Mangels fehlender Unternehmereigenschaft wurde daher in den Streitjahren der Vorsteuerabzug versagt.

Verfahrensverlauf und rechtliche Würdigung:

Der Beginn der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG ist mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden gegeben. Dies hat aber zur Voraussetzung, dass die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt ist und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.

Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn die Gegenstände oder sonstigen Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sind oder in einem objektiven zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen).

In den Berufungen wird vorgebracht, dass nach der Adaptierung des Lokals (vor dem Jahr 1993) entsprechende Handlungen zur Verwertung gesetzt worden seien, wobei es im Zuge dieser zu einem langjährigen Rechtsstreit mit den Hausbesitzern gekommen war. Die Abtretung der Mietrechte stelle somit ein dringendes Anliegen der GmbH dar, welches durch unglückliche Umstände erheblich verzögert worden sei (Schreiben v. 28.04.2003). Weiters sei ein Makler mit der Vermarktung der Räumlichkeiten beauftragt worden, wodurch die Unternehmereigenschaft und somit auch der Vorsteuerabzug gegeben sei (Schreiben v. 07.12.2004). Zum Nachweis der Ernsthaftigkeit des Bemühens, die Mietrechte durch Vermarktung der Räumlichkeiten entgeltlich abzutreten, wurde die GmbH mit Vorhalt v. 24.10.2005 aufgefordert, bis 14.11.2004 schriftliche Unterlagen über die Vornahme von Vorbereitungshandlungen zum Verkauf des Mietrechtes an den Räumlichkeiten vorzulegen (Beauftragung eines Maklers lt. Schreiben v. 07.12.2004) und die folgenden Fragen zu beantworten: - Konnte das Mietrecht inzwischen endlich verkauft werden?

Wenn nein, aus welchen Gründen und gab es weitere Bemühungen, wenn ja welche (Nachweis)?

Wenn das Mietrecht offensichtlich nicht verwertbar ist, wie sieht die diesbezügliche weitere Planung der GmbH aus?

Mit Schreiben v. 14.11.2005 wurde die Fristverlängerung zur Beantwortung bis 25.11.2005 beantragt. Diesem Antrag wurde mit Bescheid v. 16.11.2005 stattgegeben. In der Vorhaltsbeantwortung v. 25.11.2005 wurde von der GmbH lediglich die Kopie eines Schreibens der Firma MR GmbH, datiert mit 25.10.2005, übermittelt. Diese Firma sei von der GmbH mit der Verwertung des Mietrechtes beauftragt worden, die Verwertungsmöglichkeiten seien jedoch sehr eingeschränkt und es gebe momentan Gespräche, die unter Umständen zu einem Abschluss führen könnten. Damit erübrige sich die Beantwortung der o.a. ersten beiden Fragen. Was die weitere Planung der GmbH im Fall der Nichtverwertbarkeit der Mietrechte betreffe, so sei sie trotz Schwierigkeiten in der Verwertung des Mietrechtes noch weiter daran interessiert, dieses zu verkaufen. Sollte dies nicht der Fall sein, dann sei an eine eigene Nutzung des Objektes durch die GmbH gedacht. Im Schreiben der Firma MR GmbH wird angeführt, dass die Verwertungsmöglichkeiten derzeit sehr eingeschränkt seien, die Lokalitäten der GmbH aber intensiv durch Inseraten-Schaltungen, Direktkontakte sowie Gemeinschaftsanbote an Kollegen beworben würden. Bisher sei es aber zu keinem positiven Abschluss gekommen. Die Firma MR GmbH sei außerdem mit einer Gruppe von Winzern aus dem südlichen Umfeld (N.Ö. und Burgenland) im Gespräch bezüglich einer gemeinsamen Betreibung des Kellerlokals als Wien-Standort. Da dieses Schreiben allein nach Ansicht des ho. Finanzamtes nicht geeignet ist, die ernsthafte Absicht der GmbH zur Verwertung des Mietrechtes zu dokumentieren, wurde die GmbH im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO mit Vorhalt v. 7. 12.2005 letztmalig - unter Hinweis auf ihre Mitwirkungspflichtung gem. § 138 BAO - aufgefordert, bis 4.1.2006 folgende schriftliche Unterlage vorzulegen und folgende Fragen zu beantworten:

- 1) Wann wurde die o.a. Maklerfirma MR GmbH mit der Vermarktung des Objektes beauftragt?
- 2) Vorlage des schriftlichen Auftrages an die Fa. MR GmbH und des diesbezüglichen Schriftverkehrs.
- 3) Das Schreiben der Fa. MR GmbH stammt vom 25.10.2005. Es muss davon ausgegangen werden, dass es seit dem Auftrag an diese Firma noch weiteren, früheren Schriftverkehr gibt. Vorlage dieses Schriftverkehrs zwischen der GmbH und der Firma MR GmbH über deren laufenden Aktivitäten in Bezug auf die Vermarktung des Objektes.
- 4) Vorlage folgender Unterlagen über die im Schreiben v. 25.10.2005 der Fa. MR GmbH angeführten Aktivitäten in Bezug auf die Vermarktung des Objektes: - Sämtliche Inseratenschaltungen (Nachweis "intensive Bewerbung"),

Schriftverkehr über "Direktkontakte bzw. Gemeinschaftsanbote an Kollegen",

Schriftverkehr (Interessensbekundung) mit "etlichen Interessenten aus dem Gastronomiebereich",

Schriftverkehr mit "einer Gruppe von Winzern aus dem südlichen Umfeld (N.Ö. und Burgenland)" mit der die Fa MR GmbH "derzeit in konkreten Gesprächen bezüglich einer gemeinsamen Betreibung des Kellerlokals als Wien-Standort" steht.

5) Konkrete Angaben darüber, wie bzw. in welcher Form und ab welchem Zeitpunkt die GmbH das Mietrecht selbst nützen wird, wenn zu keiner Verwertung kommt (was als sehr wahrscheinlich gilt).

Dieser Vorhalt wurde von der GmbH nicht beantwortet. Das ho. Finanzamt nimmt dazu wie folgt Stellung:

§ 138 BAO hat die Feststellung solcher Verhältnisse zum Gegenstand, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung somit näher steht als die Abgabenbehörde. Beim Nachweis für die Ernsthaftigkeit der immer wieder erklärten Absicht, die Mietrechte verwerten zu wollen handelt es sich um einen solchen Sachverhalt, d.h. das ho. Finanzamt hatte diesbezüglich, keine zweckdienliche Nachprüfungsmöglichkeit, womit die GmbH als Berufungswerber verpflichtet war, hinsichtlich der Beibringung der mit Ergänzungsvorhalt geforderten Unterlagen und der Beantwortung der darin gestellten Fragen Vorsorge zu treffen.

Die amtswegige Ermittlungspflicht gem. § 115 BAO findet dort ihre Grenzen, wo ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit dem Abgabepflichtigen geklärt werden kann, dieser aber zur Mitwirkung nicht bereit ist oder eine solche unterlässt.

Nachdem die GmbH den Termin zur Beantwortung dieses entscheidenden Ergänzungsersuchens bis dato nicht wahrgenommen hat und somit Ihrer Mitwirkungsverpflichtung nicht nachgekommen ist, ist es auch nicht Aufgabe des ho. Finanzamtes noch zusätzliche Erhebungen durchzuführen.

Da objektive Nachweise für die Ernsthaftigkeit der erklärten Absicht der Verwertung des Mietrechtes durch entsprechende Dokumentation der Vorbereitungshandlungen somit nicht erbracht wurden und konkrete Vorbereitungshandlungen auch sonst nicht glaubhaft gemacht werden konnten, ist nach Ansicht des ho. Finanzamtes bei der GmbH die Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG und damit das Recht auf Vorsteuerabzug nicht gegeben. Der Umstand, dass in den Jahren seit 1993 ein einziges Mietrecht (Dachboden ZG

123, 1180 Wien) von der GmbH veräußert worden ist, steht dieser Rechtsansicht nicht entgegen (keine Nachhaltigkeit).

Am Tag nach Zustellung der Berufungsvorentscheidung langte – verspätet - eine **Vorhaltsbeantwortung** mit Ablichtungen von verschiedenen Fax-Sendungen der beauftragten Immobilienkanzlei aus den Jahren 2002, 2005 und 2006 ein.

„Mit Ergänzungersuchen vom 24. Oktober 2005 wurde unsere oben angeführte Mandantin aufgefordert, zur Verwertung des Mietrechts an den Räumlichkeiten in Wien 1. Y-gasse 3 (Kellergeschoss) Stellung zu nehmen. Auf dieses Ergänzungsansuchen haben wir im Namen und Auftrag für unsere Mandantin mit Schreiben vom 25.11.2005 geantwortet. In einem zweiten Ersuchen um Ergänzung wurde die F BeteiligungsgmbH weiters aufgefordert, noch zusätzliche Unterlagen und Informationen zur Verwertung des gegenständlichen Mietrechts Stellung bei zu bringen.

Hiermit nehmen wir zu den Punkten lt. zweitem Ergänzungersuchens wie folgt Stellung:

Punkt 1. Wann wurde die Maklerfirma MR GmbH von Ihnen mit der Vermarktung des Objektes beauftragt?

Die Beauftragung der MR GmbH erfolgte telefonisch. Von der Firma Mr Real wurde der Auftrag per Fax bestätigt. In der Anlage finden Sie dieses Fax samt Faxbestätigung vom 02. Juli 2002.

Aus diesem Schreiben ist auch ersichtlich, dass mit Interessenten Besichtigungstermine für den 08. bzw. 15. Juli 2002 vereinbart wurden.

Punkt 2.

Siehe Punkt 1., wie unter Punkt 1. erwähnt, gibt es keinen schriftlichen Auftrag, da die Beauftragung telefonisch erfolgte.

Punkt 3.

Es wird um Vorlage des weiteren Schriftverkehrs ersucht.

In der Anlage finden Sie, bereits unter Punkt 1. erwähnt, die Faxauftragsbestätigung. Weiters finden Sie eines der Schreiben, mit denen die MR GmbH den Kurier beauftragt, eine Annonce zum gegenständlichen Mietobjekt zu schalten. Weiters finden Sie ein Schreiben der MR GmbH an die Immobilienkanzlei Dr. B. Md, einen Geschäftspartner der MR GmbH. Die Immobilienkanzlei Dr. B. Md hat bereits im März 2005 eine Lokalbesichtigung vorgenommen und in diesem Zusammenhang auch Fotos angefertigt.

Weiters finden Sie ein Fax zwischen der MR GmbH und der F BeteiligungsgmbH.

In diesem Zusammenhang halten wir fest, dass der wesentliche Kontakt mit dem Maklerbüro MR GmbH, wie branchenüblich, telefonisch erfolgte.

Punkt 5.

Wie wir schon in unserem Schreiben vom 25.11.2005 festgehalten haben, ist die F BeteiligungsgmbH trotz der Schwierigkeiten in der Verwertung des Mietrechts noch immer daran interessiert, dieses zu vermieten bzw. dieses zu verkaufen. Sollte dies nicht der Fall sein, ist an eine anderweitige Nutzung gedacht, wobei noch keine Entscheidung über die Art der Nutzung getroffen wurde.“

Fristgerecht wurde der **Antrag auf Vorlage der Berufung** gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2003 gestellt.

„Zur Begründung führen wir an:

Der Umsatzsteuerbescheid 2001 und der Umsatzsteuerbescheid 2003 sind unter Hinweis des Nichtvorliegens der Unternehmereigenschaft ergangen und damit wurde auch der Vorsteuerabzug aberkannt. Dies wurde auch in der Berufungsverentscheidung des zuständigen Finanzamtes festgehalten.

Gemäß Randziffer 193 der Umsatzsteuerrichtlinien ist für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Die von unserem Mandanten durchführte Adaptierung der Räumlichkeiten und die Beauftragung eines Maklers hinsichtlich der Vermarktung der Räumlichkeiten führt dazu, dass die Unternehmereigenschaft, somit auch der Vorsteuerabzug gegeben ist.

Mit Ergänzungsansuchen vom 24. Oktober 2005, zugestellt am 25. Oktober 2005, wurde unsere Mandantin aufgefordert, zur Verwertung des Mietrechts an den Räumlichkeiten in 1010 Wien, Y-gasse 3 und 5 (Kellergeschoss) Stellung zu nehmen. Auf dieses Ergänzungsansuchen haben wir im Namen und Auftrag unserer Mandantin mit Schreiben vom 25. November 2005 geantwortet. In einem zweiten Ergänzungsansuchen vom 07. Dezember 2005 wurde die F BeteiligungsgmbH weiters aufgefordert, noch zusätzliche Unterlagen und Informationen zur Verwertung des gegenständlichen Mietrechtes beizubringen. Die Frist zur Beantwortung des Ergänzungsansuchens wurde von uns und von einem Mitarbeiter des Mandanten telefonisch verlängert, wobei dem Finanzamt telefonisch mitgeteilt wurde, dass gewisse Schwierigkeiten mit der Besorgung der angeforderten Unterlagen bestehen, da Unterlagen von fremden Dritten betreffend der Jahre ab 2002 angefordert werden mussten. Am 02. Februar 2006

haben wir ein Schreiben an das Finanzamt in Beantwortung des zweiten Ergänzungsansuchens gerichtet, wobei am Nachmittag des selbigen Tages die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 30. Jänner 2006 unserer Mandantin zugestellt wurde.

Die Berufungsvorentscheidung erfolgte somit ohne, dass unsere am 02. Februar 2006 vorgelegten Urkunden berücksichtigt wurden.

Wie bereits in unserem Antwortschreiben an das zuständige Finanzamt festgehalten, ist seit dem Jahr 2002 ein Makler mit der Vermarktung des Objektes beauftragt, wobei festgehalten wird, dass die Vermietung des Objektes sehr schwierig ist. Die Verwertungsmöglichkeiten sind sehr eingeschränkt, es gibt aber zurzeit Gespräche, die unter Umständen zu einem Abschluss führen können.

Diesem Schreiben legen wir als Nachweis zur Beauftragung und Inserierung des Objektes folgende Unterlagen bei:

Fax - Auftragsbestätigung der MR GmbH vom 02. Juli 2002 samt Sendeprotokoll

Aus diesem Schreiben ist auch ersichtlich, dass für 08. bzw. 15. Juli 2002 Besichtigstermine vereinbart wurden.

Beauftragungsschreiben der MR GmbH - Schaltung eines Inserates im Kurier vom 02. Februar 2005 samt Sendeprotokoll

Es gab noch mehrere Schaltungen im Kurier seit Beauftragung der Vermarktung im Jahr 2002, dazu konnten aber dato von der MR GmbH noch keine weiteren Informationen geliefert werden.

Schreiben der MR GmbH vom 25. Oktober 2005 (Zusammenfassung der bisherigen Entwicklungen im Zusammenhang mit der Immobilie)

Korrespondenzen der MR GmbH mit der Immobilienkanzlei Dr. Md , wobei festgehalten wird, dass die Immobilienkanzlei Dr. Md bereits im März 2005 eine Lokalbesichtigung vorgenommen hat und in diesem Zusammenhang auch Fotos angefertigt hat.

Ein Korrespondenzschreiben zwischen der MR GmbH und der F BeteiligungsgmbH aus dem Jahr 2006, wo festgehalten wird, dass Gespräche mit Herrn R. P., Winzer in Hö/NÖ geführt werden.

Wir halten fest, dass die Korrespondenz zwischen dem Maklerbüro und der F Beteiligungs GmbH im wesentlichen telefonisch erfolgte, was auch den üblichen Ortsgebräuchen

betreffend der Korrespondenz mit Immobilienmaklern entspricht. Über den Stand der Dinge sowie über etwaige Besichtigungstermine wurde die F Beteiligungs GmbH von der MR GmbH telefonisch informiert. Dieser Sachverhalt wurde dem Finanzamt mitgeteilt.

Wir haben dem Finanzamt in unserem Schreiben mitgeteilt, dass die F Beteiligungs GmbH trotz der Schwierigkeiten in der Verwertung des Mietrechts daran interessiert ist, dieses zu vermieten bzw. zu verkaufen.

In der Zwischenzeit ist es der F Beteiligungs GmbH auch gelungen einen Mieter zu finden. Der diesbezügliche Mietvertrag wird zurzeit ausverhandelt und kann nach Unterfertigung beigebracht werden.

Wir stellen daher nochmals den Antrag

auf erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und 2003,
auf Aussetzung der Einhebung der fälschlicherweise mit dem oben genannten
Umsatzsteuerbescheiden 2001 und 2003 in Höhe von € 15.176,79 (für das Jahr 2001) sowie
in Höhe von € 2.505,68 (für das Jahr 2003) festgesetzten Nachforderung der geltend
gemachten Vorsteuer für die Jahre 2001 und 2003.“

Dem **Vorlageantrag** waren Ablichtungen von bereits früher übermittelten Eingaben und Faxen angeschlossen.

Das Finanzamt schaffte im Zug des Berufungsverfahrens Baubewilligungs- bzw. – Verlängerungsbescheide aus den Jahren 1979, 1994 und 2001 bei. Aus diesen Bescheiden kann auf den beabsichtigten Ausbau der Kellergeschosse in der Liegenschaft Y-gasse 5 zwecks Betrieb eines Gastgewerbebetriebes geschlossen werden. Aus dem Baubescheid aus dem Jahr 1994 geht auch ein beabsichtigter Durchbruch zur Nachbarliegenschaft Y-gasse 3 hervor.

Die Bw. legte dem UFS wie auch dem Finanzamt im Jahr 2006 einen Mietvertrag über die Nutzung der seit vielen Jahren im Ausbau befindlichen Keller vor.

Im Hinblick auf den zu Zweifeln Anlass gebenden Vertragsinhalt („Nutzung nur zu Wohnzwecken“) regte der UFS einen Ortsaugenschein der Kellerlokale und eine Einvernahme der Mieterin an. Aus den bei dieser Gelegenheit angefertigten Fotos, welche dem UFS Im Jpg-Format per Mail übermittelt wurden gehen noch weitgehend im Rohzustand befindliche Kellerräume hervor. Dennoch ist den Fotos eindeutig zu entnehmen, dass aufgrund der erkennbaren Baumaßnahmen keine Wohnräume, sondern eindeutig gastgewerblich zu nutzende Räumlichkeiten geschaffen werden sollten. Dies geht aus der bereits vorhandenen

Bodenverfließung und den WC-Anlagen in beiden Kellergeschossen hervor. Nach dem den Fotos zu entnehmenden Zustand war eine gastgewerbliche Nutzung nach Ansicht des UFS jedoch ohne erhebliche weitere Baumaßnahmen keineswegs möglich.

Aus der Einvernahme der Mieterin (Niederschrift vom 05.10.2006) bzw. wohl richtig Pächterin geht hervor, dass die Wendung „nur für Wohnzwecke“ aus dem Vertrag (Anmerkung: welcher mit diesem Inhalt dem UFS übermittelt wurde) gestrichen worden sei. Die Kaution sei bar bezahlt, die laufende Miete (Pacht) sei auf ein näher genanntes Bankkonto der Bw. überwiesen worden. Eine Eröffnung sei im Frühjahr 2007 geplant.

Im Zug einer Ende 2008 durchgeführten Einvernahme der Untermieterin (Pächterin) der Kellerräumlichkeiten gab sie an, im Zuge der Vorbereitungsarbeiten erkrankt zu sein und an den Folgen noch immer zu leiden. Sie habe keinerlei Investitionen in die Räumlichkeiten geleistet, sondern nur die Miete bezahlt. (Kopien von Zahlungsbestätigungen und Zahlscheinabschnitten wurden dem Erhebungsorgan des Finanzamts ausgefolgt und der Niederschrift angeschlossen. Schließlich habe sie das Untermietverhältnis per Ende 2007 gekündigt. Einen Nachuntermieter habe sie keinen gefunden.

In den Akten, insbesondere im Arbeitsbogen liegt diverser Schriftverkehr sowie Urteile auf.

Aus den Bilanzen der Bw. ergeben sich als Aktiva in erster Linie die Mietrechte an den Kellerräumlichkeiten und die aktivierten Renovierungsarbeiten (wie z.B. Entrümpelung, Schuttabtransport, Bodenverfliesung und WC-Einbau in beiden Kellergeschossen). Wie bereits ausgeführt, wurde im Jahr 2002 ein Mietrecht hinsichtlich einer anderen Wiener Liegenschaft veräußert (€ 53.000,00) und dieser Vorgang ertrags- und umsatzsteuermäßig erklärt.

In den Akten befindet sich ein Antrag auf Regelbesteuerung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall der **Vorsteuerabzug** für diverse Miet- und Rechtskosten für Kellerräumlichkeiten. Seitens des Finanzamtes wird der **Vorsteuerabzug** mit dem Argument verwehrt, dass **seit vielen Jahren keine Umsätze erzielt worden seien** und **deshalb von keinem Unternehmen mehr ausgegangen** werden könne.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Wie im Sachverhalt dargestellt, bemühte sich der frühere Mieter, der bis kurze Zeit vor der Einbringung der Mietrechte Ende 1992 in die Bw. im Erdgeschoss der Liegenschaft Y-gasse 3 eine Bar betrieben hatte, bereits **seit 1976** um den **Ausbau der Kellerräumlichkeiten zu einem gastgewerblichen Betrieb**. Für diesen Zweck sollte mit Austauschplan aus 1983 auch ein Durchbruch zu den Kellerräumen des Nachbargrundstückes erfolgen. Mit der früheren Alleineigentümerin (später: Miteigentümerin) war sowohl der Umbau samt Durchbruch offenbar mündlich ebenso vereinbart worden wie das (einmalige) Recht auf Weitergabe des Mietrechtes. Nach dem Ableben der früheren Miteigentümerin kam es zu **langwierigen Zivilprozessen** mit der neuen Grundstücks(mit)eigentümerin, welche die **Unterzeichnung des Austauschplanes**, der Mauerdurchbrüche zwecks Legung von Druckleitungen und Schaffung von Durchgängen zur Nachbarliegenschaft Y-gasse 3 vorsah, **strikt ablehnte**. Der Vormieter F stellte darauf die Mietzahlungen ein. In der Folge kam es unter anderem zu Klagen der neuen Eigentümerin auf Zahlung der ausständigen Miete bzw. auf Räumung. Wie der im Sachverhalt zitierten Entscheidung des OGH vom 31.05.1989, 8 Ob 000 /88 sachverhaltsmäßig entnommen werden kann, war die neue Miteigentümerin erfolgreich und wurde die **außerordentliche Revision** des früheren Mieters **abgewiesen**.

Schließlich brachte dieser sein **Mietrecht Ende 1992 in die Bw. ein**. An Aktiva der Bw. scheinen die in den vergangenen Jahren erfolgten Bauleistungen sowie eingebrachten Mietrechte auf. (Im Jahr 2002 wurden Umsätze aus der Veräußerung eines anderen Mietrechtes in Höhe von € 53.000,00 erklärt.)

Im Berufungsverfahren wurde auf – abgesehen von einem Vermittlungsversuch im Jahr 2002 – erst ab Erlassung der strittigen Bescheide erfolgte Makleraktivitäten verwiesen. Sowohl dem UFS als auch dem Finanzamt wurde ein erst im laufenden Berufungsverfahren abgeschlossener (Unter)Mietvertrag aus 2006 zum Beweis der Untervermietungsabsicht zur Kenntnis gebracht.

Trotz der in Kopie von der angeblichen Untermieterin vorgelegten Zahlungsbestätigungen und Zahlscheinabschnitten erscheint der (Unter)Mietvertrag ebenso wie auch dessen behauptete Abwicklung sehr fragwürdig und lässt die Vermutung eines Scheingeschäftes durchaus gerechtfertigt erscheinen:

Laut Vertragsinhalt durften die gemieteten Räume nur für Wohnzwecke genutzt werden obwohl es sich auch lt. Vertrag um nur zur gewerblichen Nutzung bestimmte Räume gehandelt hat und die auch für eine Nutzung für Wohnzwecke lt. den angefertigten Fotos offenkundig nicht geeignet waren. Lt. Angabe der angeblichen Untermieterin habe sie die Räume nach dem Ausmalen im Frühjahr eröffnen wollen. Eine ernst gemeinte gastgewerbliche Nutzung aufgrund des vom Erhebungsorgan fotografisch festgehaltenen

baulichen Zustandes der Räumlichkeiten (teils fehlender, teils lockerer Verputz, Fehlen von jeglichen Schank- und Kücheneinrichtungen sowie von Sitzgelegenheiten und Tischen) hält der UFS durch bloßes Ausmalen für völlig ausgeschlossen. Eine Zahlung der lt. Vertrag festgelegten Miete noch vor deren Nutzbarkeit – durch Verputz bzw. Verkleidung der Wände, Elektroinstallationen, Installationen von Küchen- und Schankeinrichtungen hält der UFS für äußerst ungewöhnlich. Ebenso wenig glaubwürdig erscheint der Umstand, dass die Pächterin die jedenfalls erforderlichen Installationen auf Grund des vorliegenden Mietvertrages im Fall einer Kündigung durch den Hauptmieter nicht (zumindest zum Teil) erstattet bekommen hätte.

Dennoch war die Unternehmereigenschaft und das damit verbundene Recht auf Vorsteuerabzug auch unter Berücksichtigung des EU-Rechtes zu prüfen.

Zwar steht fest, dass die Bw. seit 1994 bis 2001 keine Umsätze tätigte – nur in den Jahren 1993 und 2002 wurden Umsätze erklärt. Dennoch hegt der UFS schon auf Grund des anlässlich des Ortsaugenscheines mittels Fotos festgehaltenen Ausbauzustandes der Kellerräumlichkeiten keinen Zweifel daran, dass diese Räumlichkeiten entweder zur Untervermietung oder zur Veräußerung des Mietrechtes und zur Ablöse der – lt. Bilanz des Vormieters zum 31.12.1992 getätigten - Investitionen des Vormieters (dem im Zug der Einbringung Gesellschaftsrechte an der Bw. gewährt worden waren) erworben wurden.

Eine Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke kann auf Grund des Bau- und Erhaltungszustandes im Jahr 2006 nach Auffassung des UFS ausgeschlossen werden (vgl. UStR 2000, Rz 194).

Nach der in Vorabentscheidungsverfahren geäußerten Rechtsauffassung des EUGH in den Rechtssachen Rompelman, Rs C-268/83 und INZO, Rs C-110/94 wird das Recht der Abgabenbehörden bestätigt, wonach diese die Ihnen erklärte Nutzungsabsicht an noch zu errichtenden Gebäuden anhand objektiver Belege überprüfen dürfen und sich nicht mit der bloßen Behauptung der Vermietungsabsicht begnügen müssen.

Wie bereits dargelegt, hegt der UFS an der beabsichtigten unternehmerischen Nutzung auf Grund des festgestellten Zustandes der Kellerräumlichkeiten keine Zweifel.

Der EUGH und im folgend der Verwaltungsgerichtshof (vgl. z.B. 96/13/0211 v. 30.09.1998 und 2006/13/0193 v. 20.10.2009) lassen unter diesen Voraussetzungen - außer im Falle von Missbrauch oder Betrug - den Vorsteuerabzug auch schon vor der Erzielung von Umsätzen (vgl. Rechtssache Rompelman) zu bzw. (wie in der zitierten Rechtssache „INZO“) sogar dann, wenn es nach Einholung einer Rentabilitätsstudie, aus der die Unwirtschaftlichkeit des

geplanten Unternehmens hervoring, zur Einstellung bzw. Beendigung des Unternehmens vor Erzielung von Umsätzen kommt.

Für das Vorliegen eines Unternehmens spricht im Übrigen auch die im Jahr 2002 erfolgte Veräußerung eines Mietrechtes an einem Dachgeschoss einer Wiener Liegenschaft.

Da somit nach Ansicht des UFS sowohl das Vorliegen der Unternehmereigenschaft als auch die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind, war den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2003 Folge zu geben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 25. Jänner 2011