

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Dr. Johannes Arnold und Mag. Reinhard Krassnig im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1998 entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1989 bis 1991 sowie 1994 bis 1998 und gegen die Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1992 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1989 bis 1991 sowie 1994 bis 1998 und Einkommensteuer 1989 bis 1992 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 1989 bis 1991 sowie 1994 bis 1998 betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgaben
1989	steuerpflichtiger Umsatz	S 604.725,27
	davon zu versteuern mit 10%	S 604.725,27
	Umsatzsteuer	S 60.472,53
	- abziehbare Vorsteuer	S 31.285,64
	Zahllast (ger.)	S 29.187,--
	Zahllast in €	€ 2.121,10

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgaben
1990	steuerpflichtiger	

Umsatz	S 638.508,59		
davon zu versteuern mit 10%	S 638.508,59	Umsatzsteuer	S 63.850,86
	- abziehbare Vorsteuer		S 40.409,--
	Zahllast (ger.)		S 23.442,--
	Zahllast in €		€ 1.703,60

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgaben	
1991	steuerpflichtiger Umsatz	S 637.399,52	
	davon zu versteuern mit 20%	S 13.754,20	
	davon zu versteuern mit 10%	S 623.645,32	Umsatzsteuer S 65.115,37
		- abziehbare Vorsteuer	S 17.105,--
		Zahllast (ger.)	S 48.010,--
		Zahllast in €	€ 3.489,02

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgaben	
1994	steuerpflichtiger Umsatz	S 399.340,55	
	davon zu versteuern mit 10%	S 399.340,55	Umsatzsteuer S 39.934,05
		- abziehbare Vorsteuer	S 39.934,17
		Zahllast (ger.)	S 0,--
		Zahllast in €	€ 0,--

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgaben	
1995	steuerpflichtiger Umsatz	S 660.118,82		
	davon zu versteuern mit 10%	S 660.118,82	Umsatzsteuer	S 66.011,88
			- abziehbare Vorsteuer	S 16.765,80
			Zahllast (ger.)	S 49.246,--
			Zahllast in €	€ 3.578,85

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgaben	
1996	steuerpflichtiger Umsatz	S 522.018,45		
	davon zu versteuern mit 10%	S 522.018,45	Umsatzsteuer	S 52.201,84
			- abziehbare Vorsteuer	S 36.031,80
			Zahllast (ger.)	S 16.170,--
			Zahllast in €	€ 1.175,12

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgaben	
1997	steuerpflichtiger Umsatz	S 517.548,73		
	davon zu versteuern mit 10%	S 517.548,73	Umsatzsteuer	S 51.754,87
			- abziehbare Vorsteuer	S 23.212,--

Zahllast (ger.) S 28.543,--

Zahllast in € € 2.074,30

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgaben
1998	steuerpflichtiger Umsatz S 517.920,--	
	davon zu versteuern mit 10% S 517.920,--	Umsatzsteuer S 51.792,--
		- abziehbare Vorsteuer S 33.343,40
		Zahllast (ger.) S 18.449,--
		Zahllast in € € 1.340,74

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 1989 bis 1992 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die darin ausgewiesene Einkommensteuer beträgt in €:

Jahr	Abgabenschuld
1989	€ 5.590,87
1990	€ 9.557,28
1991	€ 9.047,77
1992	€ 7.354,78

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1992 und 1993 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 und 1993 sowie Einkommensteuer 1993 bis 1998 bleiben unverändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Der Bw., ein Pensionist, begann im Jahr 1989 mit der Errichtung eines Einfamilienhauses "J" in T. Mit Bescheid vom 20. September 1996 wurde ihm die Bewohnungs- und Benützungsbewilligung für das Wohnhaus sowie die Benützungsbewilligung für die Einfriedung erteilt. Laut Mitteilung des Meldeamtes der Marktgemeinde T vom 15. Juli 1998 hat der Bw. im Juni 1998 den Wohnsitz von dem in einem anderen Bundesland gelegenen W nach T verlegt.

In den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1989 bis 1998 wies der Bw. neben seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von zwei weiteren, in einem anderen Bundesland gelegenen Objekten (S 180.654,-- (1989), S 285.406,-- (1990), S 285.869,-- (1991), S 236.846,-- (1992), S 341.898,--(1993), S 6.765,-- (1994), S 338.474,-- (1995), S 70.575,-- (1996), S 54.652,-- (1997) und S 55.710,-- (1998) aus dem Haus in T Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung von S 33.856,-- (1989), S 26.291,-- (1990), S 102.075,-- (1991), S 114.121,-- (1992), S 158.543,-- (1993), S 129.421,-- (1994), S 126.684,-- (1995), S 131.073,-- (1996), S 125.164,-- (1997) und S 16.973,-- (1998) sowie Einnahmen von S 0,-- (1989 bis 1998) aus. Für die gesamten Vermietungsobjekte wurden Vorsteuern von S 93.449,64 (1989), S 79.165,72 (1990), S 256.885,08 (1991), S 128.999,77 (1992), S 114.656,32 (1993), S 74.663,37 (1994), S 34.157,59 (1995), S 50.050,50 (1996), S 60.486,05 (1997) und S 34.503,21 (1998) geltend gemacht.

Das Finanzamt veranlagte in den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden vorerst erklärungsgemäß.

In den sodann endgültig erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 1989 bis 1998 qualifizierte das Finanzamt die Tätigkeit als Liebhaberei und veranlagte die auf das Haus in T entfallenden Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern – mangels vorhandener Unterlagen teilweise in geschätzter Höhe - nicht. Der Bw. habe das Objekt erworben, jedoch niemals in Betrieb genommen, sondern in der Folge privat genutzt. Mit Schreiben vom 15. August 1999 habe der steuerliche Vertreter die Vorsteuerberichtigung in Höhe von S 165.166,11 für Juni 1999 bekannt gegeben und sei endgültig klargestellt worden, dass die Vermietung keine Aussicht auf Erfolg habe.

In der ergänzenden Bescheidbegründung vom 14. Mai 2001 führte das Finanzamt aus, dass die Liebhabereiverordnung (LVO) mangels einer Vermietungstätigkeit gar nicht anzuwenden sei, da das Einfamilienhaus vom Bw. selbst bezogen worden sei.

In der gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1998 eingebrachten Berufung bemängelte der Bw. die unzureichende Begründung der Liebhaberei. Zudem seien die Bescheide wegen Verjährung aufzuheben.

Im Schreiben vom 13. Juni 2001 führte der Bw. weiters aus, dass für 1989 bis 1995 die Bemessungsverjährung eingetreten sei, überdies sei die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 Umsatzsteuergesetz (UStG) nicht entsprechend berücksichtigt worden. Es handle sich nicht um Liebhaberei, sondern werde ein ursprünglich als ein Vermietungsobjekt vorgesehenes Gebäude derzeit privat genutzt. Der Bw. besitze einige Vermietungsobjekte und habe bis 1999 immer in W gelebt, wo er auch hauptberuflich beim DG tätig gewesen sei und noch nicht über seinen Verbleib in Kärnten endgültig entschieden habe, zumal seine Frau aus beruflichen Gründen in W anwesend sein müsse. Selbst wenn man die LVO anwenden müsste, sei der Beobachtungszeitraum für das Gesamtergebnis noch nicht abgelaufen.

Angesichts des Widerspruches zur Judikatur des EuGH (Fall Lennartz und Ambruster(richtig Armbrecht)) begehrte der Bw. die geltend gemachten Vorsteuern zur Gänze zu berücksichtigen und die Vorsteuerberichtigung durchzuführen bzw. in eventu die Umsatzsteuerzahlung für die bereits verjährten Zeiträume mit S 0,-- festzusetzen.

In der dem Grunde nach abweisenden Berufungvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass mangels Entfaltung der Vermietungstätigkeit noch von keiner Einkunftsquelle gesprochen werden könne, sondern die Aufwendungen für ein solches Wohnobjekt steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage seien (vgl. VwGH 20. 11. 1996, 94/15/0136).

Seit Juni 1998 nutze der Bw. das Objekt für private Wohnzwecke. In den Beilagen zu den Abgabenerklärungen bis 1997 habe er den Zusatz "Einfamilienhaus J in Bau" angeführt. Mit Schreiben vom 15. August 1999 habe der steuerliche Vertreter selbst die Eignung des Einfamilienhauses als Einkunftsquelle außer Streit gestellt. Das Finanzamt habe vom Bezug des Hauses durch den Bw. im Jahr 1998 Kenntnis erlangt, weshalb die Verjährungsfrist erst mit Ende dieses Jahres zu laufen begonnen habe. Die Endgültigerklärung der Steuerbescheide 1989 bis 1995 im Jahr 2001 sei damit innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

Das Finanzamt ließ nunmehr nach Auffinden der Unterlagen Vorsteuern von S 31.286,-- (1989), S 40.409,-- (1990), S 17.105,-- (1991), S 29.827,-- (1992), S 24.502,30 (1993), S 39.934,17 (1994), S 16.765,80 (1995), S 36.031,80 (1996), S 23.212,--(1997) und S 33.343,40 (1998) (anstatt bzw. betreffend 1992 und 1993 wie in den endgültig erlassenen Bescheiden S 73.449,64 (1989), S 55.210,72 (1990), S 154.811,08 (1991), S 29.827,-- (1992), S 24.502,30 (1993), S 23.801,17 (1994), S 34.157,59 abzüglich Berichtigung der Vorsteuer von S 17.391,79, in Summe S 16.756,80 (1995), S 50.050,50 abzüglich Berichtigung der Vorsteuer von S 14.018,72, in Summe S 36.031,80 (1996), S 60.486,05 abzüglich Berichtigung der Vorsteuer von S 37.274,05, in Summe S 23.212,-- (1997) und S 34.503,21 abzüglich Berichtigung der Vorsteuer von S 1.159,82, in Summe S 33.343,40 (1998)) zum Abzug zu. Die auf das Objekt in T entfallenden Vorsteuern von insgesamt S 62.164,-- (1989), S 38.757,-- (1990), S 239.780,-- (1991), S 99.173,-- (1992), S 90.154,-- (1993), S 34.729,-- (1994), S 17.392,-- (1995), S 14.019,-- (1996), S 37.274,-- (1997) und S 1.160,-- (1998) wurden somit nicht gewährt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden unter Berücksichtigung der übrigen unstrittigen Änderungen in Höhe von S 165.653,-- (1989), S 270.405,-- (1990), S 270.869,-- (1991), 221.846,-- (1992) (anstatt in den endgültigen Bescheiden S 231.798,-- (1989), S 344.114,-- (1990), S 268.794,-- (1991), S 207.725,-- (1992)) bzw. wie in den endgültig erlassenen Bescheiden in Höhe von S 326.898,-- (1993), - S 8.235,-- (1994), S 323.474,-- (1995), S 70.575,-- (1996), S 54.652,-- (1997) und S 55.710,-- (1998) festgesetzt.

Der Bw. brachte einen Vorlageantrag ein.

In der Besprechung vom 19. Juni 2002 gab der Bw. bekannt, dass bei Baubeginn im Jahr 1989 noch nicht absehbar gewesen sei, dass er mit 54 Jahren in Pension gehen würde. 1997 oder 1998 sei die Kollaudierung erfolgt. Seine zweite Ehegattin sei beim DG in W beschäftigt und derzeit wegen ihres Hochschulstudiums karenziert, höchstwahrscheinlich würden sie wieder nach bzw. in die Nähe von W zurückgehen.

Solange das Haus nicht fertig gewesen sei, hätte der Bw. nicht vermieten können. Konkrete Maßnahmen für die Vermietung habe er während der Bauphase nicht setzen können. 1996 oder 1997 habe er sich bei Büros informativ erkundigt, das Haus sei damals noch nicht fertig gewesen. 1999 sei das Haus in vermietbarem Zustand gewesen.

Dem Vorhalt, dass laut Anlagenverzeichnis der größte Teil der Anschaffungskosten bis 1994 bzw. 1995 angefallen sei, hielt der Bw. entgegen, dass in den Jahren 1998 bis 2000 erst der Dachbodenausbau, die Gartengestaltung, etc., gemacht worden seien. Es hätte die Möglichkeit bestanden, zwei Einheiten zu vermieten. Man habe noch nicht gewusst, ob eine oder zwei Einheiten vermietet werden sollten. Im Jahr 1989 habe man sich aber die Vorsteuer sichern müssen. Für beide Wohnungen seien rd. S 12.000,-- erzielbar.

Die Vermietungsabsicht sei vorhanden gewesen, dann – mit der Verlegung des Hauptwohnsitzes nach T - aber wieder aufgegeben worden, innerhalb der nächsten zwölf bis achtzehn Monate werde die Vermietungsabsicht voraussichtlich wieder aufgenommen werden.

Im Vorhalt vom 2. August 2002 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass in der Baubeschreibung vom 19. Oktober 1989 im Dachgeschoss Schlafräume einschließlich Schrankräume und Bäder vorgesehen seien. Dies würde nicht für das Vorbringen sprechen, dass zwei Wohneinheiten geplant gewesen seien. In dem mit 20. September 1996 unterfertigten Auswechslungsplan würde nur der Abbruch von diversen Wänden und Türen und deren Neuerrichtung an der Stelle angezeigt.

Bezüglich des Einwandes der Verjährung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1995 wurden dem Bw. alle für die Beurteilung dieser Frage maßgeblichen Daten sowie die Ansicht der Behörde mitgeteilt, dass auf Grund des Verfahrensablaufes die Verjährung nicht zum Tragen komme.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 17. September 2002 legte der Bw. diverse Unterlagen vor. Im Dachgeschoss sei eine eigene Wohneinheit geschaffen worden, die über das vom sonstigen Wohnbereich abgeschlossene Stiegenhaus erreichbar sei. Die Gesamtfläche der Wohnung betrage rund 45 m², habe eine eigene Küche und ein eigenes Badezimmer. Der Winterbetrieb sei durchaus möglich, weil Stromradiatoren eingerichtet seien. Der Bw. sei in der Gemeinde S beim dortigen Fremdenverkehrsamt als Zimmervermieter registriert. Im August 2002 habe er die Wohnung vermietet und hoffe in den Folgejahren die Intensität der Vermietung ausweiten zu können. Der Preis für die Ferienwohnungseinheit betrage bei Belegung durch 2 Personen € 50,-- pro Nacht, und im Falle einer dritten Person € 60,--.

Er habe die Wohnung bisher fremdenverkehrsmäßig nicht genutzt, weil er sich nicht regelmäßig in T aufgehalten habe, sondern auf Grund diverser Aktivitäten in W längere Aufenthaltszeiten notwendig gewesen seien. Die von ihm geschaffene Wohneinheit sei sehr wohl für Vermietungszwecke vorgesehen gewesen bzw. hiezu geeignet. Wegen seiner zwei Objekte in W – ein Zinshaus und ein Einfamilienhaus – sei eine Dauervermietung derzeit nicht möglich, jedoch werde in der kommenden Winter- und Sommersaison eine entsprechende Vermietung stattfinden. Er sei nach wie vor bestrebt, einen Dauermieter zu finden.

Die Jahre 1989 bis 1994 seien jedenfalls verjährt, da gemäß § 207 BAO die entsprechende Frist am 31. Dezember 2000 abgelaufen sei.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes in T dürften nicht isoliert betrachtet werden, da der Bw. in Summe sehr wohl Überschüsse erzielt habe und erziele, weil seine beiden anderen Objekte durchaus ertragreich seien. Ihm müsse es als "Vermietungsunternehmer" unbenommen bleiben, ein neues Segment in einem anderen Bundesland zu probieren. Sollte sich wider Erwarten heraus stellen, dass dieser Zweig momentan noch nicht ertragsbringend sei, so könne es nicht angehen, seine sonstigen Vermietungseinkünfte einer Besteuerung zu unterziehen. Der Eigenmitteleinsatz für den Bau des Objektes in T stamme auch zu einem nicht unbeträchtlichen Teil aus seinen Überschüssen aus der Vermietung und Verpachtung der beiden Objekte in W.

Bezüglich der Vorsteuern werde auf die EuGH-Judikatur in Sache Lennartz verwiesen, wonach eine vorübergehende teilweise Nutzung eines für unternehmerische Zwecke gedachten Objektes nicht mit einem vollkommenen Verlust der Vorsteuern belastet werden dürfe. Bei Beginn der Bauarbeiten im Jahr 1989 habe nicht im Entferntesten an die Begründung eines Hauptwohnsitzes in Kärnten gedacht werden können. Seine Lebensplanung habe eine Pensionierung mit etwa 60 Jahren oder sogar später vorgesehen. 1989 sei er alleinstehend gewesen und sei schon aus diesem Grund die Nutzung eines relativ großen Einfamilienhauses vollkommen sinnlos gewesen. Er habe erst 1997 wieder geheiratet.

Im Schreiben vom 28. April 2003 führte der Bw. ergänzend aus, dass für die Unterbrechungshandlung ein sachlicher Bezug gegeben sein müsse. Das mit Erkenntnis des VwGH abgeschlossene Rechtsmittelverfahren betreffend Einkommensteuer 1988 habe ein völlig anderes Grundstück in K-W – und nicht das gegenständliche - betroffen.

Bezüglich der begehrten Vorsteuerberichtigung verwies der Bw. auf ein weiteres EuGH-Urteil vom 8. 3. 2001, C-415/98 sowie den Artikel von MMag. Dr. Johannes Heinrich in ÖStZ 19/2001, 938.

Der Senat hat erwogen:

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Vorsteuern (1989 bis 1998):

Soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, sind gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Vor einer Prüfung der erklärten Einkünfte nach den Gesichtspunkten einer Liebhabereibeurteilung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Abgabepflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten "erwirtschaftet" hat (vgl. VwGH 25. 4. 2001, 96/13/0031, und die dort zitierte Judikatur).

Werden aus einem Wohnobjekt noch keine Mieteinnahmen erzielt, ist die Anerkennung von Werbungskosten nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Voraussetzung ist, dass die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften als klar erwiesen anzunehmen ist. Vorsteuern und Werbungskosten kommen vor einer Einnahmen-(Einkunfts-)erzielung nur zum Tragen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Hat der Steuerpflichtige in dem an seine Gattin vermieteten Wohnobjekt gewohnt, liegen Kosten der Lebensführung vor, die weder im Wege negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung noch im Wege von abgezogenen Vorsteuern geltend gemacht werden können (vgl. VwGH 10. 2. 1987, 85/14/0142, und die dort zitierte Judikatur).

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 bzw. 1994, 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, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, kann gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 Vorsteuerbeträge für die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn

gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1972 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Hierzu bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. Lieferungen oder sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen an den Unternehmer ausgeführt worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraumes spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

Der Unternehmer kann gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 Vorsteuerbeträge für die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für

Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hierzu bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommen steuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Auf Grund der Ergänzung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch BGBl. I 9/1998 hat der Unternehmer ab 1998 jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen.

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf

den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Bw. aus dem Objekt "J" in T Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte und zur Umsatzsteuer zu veranlagen ist.

Im Haus "J" in T waren im Jahr 2002 zwei Wohneinheiten vorhanden. Nach Angaben des Bw. wird die eine, rd. 130 m² große Wohneinheit – bestehend aus Windfang, Flur, Diele, Abstellraum WC, Wohnküche und Zimmer, alle im Erdgeschoß gelegen, sowie Zimmer, Bad, Schrankraum, im Dachgeschoß gelegen – privat, die zweite, im Dachgeschoß gelegene, rd. 45 m² große Wohneinheit, bestehend aus Bad, Zimmer und Küche für die Vermietung genutzt. Die zweite Wohneinheit wurde nach Angaben des Bw. in den Jahren 1998 bis 2000 hergerichtet und ist der für die Vermietung bestimmte Teil durch den gemeinsamen Vorräum zu erreichen.

Die Bewohnungs- und Benützungsbewilligung für das gesamte Haus wurde dem Bw. am 20. September 1996 erteilt, das Haus war nach Angaben des Bw. 1999 in vermietbarem Zustand.

Betrachtet man nun den Berufungszeitraum, so hat der Bw. zwar für das gesamte Haus Vorsteuern und Werbungskosten begehrt, jedoch keinerlei bindende Vereinbarungen vorgelegt, die auf eine von ihm behauptete Vermietungsabsicht schließen lassen würden. Es sind auch keine sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstände vorhanden, auf Grund derer die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit festgestanden wäre. Der Bw. hat lediglich laut seinen Angaben im Jahr 1996 informativ Erkundigungen eingezogen. Selbst nach dem Vorliegen der Benützungsbewilligung per 20. September 1996 hat er noch immer keinerlei Aktivitäten in Richtung Vermietung gesetzt. Im Juni 1998 hat er mit seiner Ehegattin den Wohnsitz nach Kärnten verlegt und zu diesem Zeitpunkt nach seinen Ausführungen in der Besprechung vom 19. Juni 2002 die Vermietungsabsicht aufgegeben.

Für die "private" Wohneinheit sind somit für den Berufungszeitraum Aktivitäten in Richtung Vermietung überhaupt nicht erkennbar. Die laut Angaben des Bw. erst in den Jahren 1998 bis 2000 errichtete Dachgeschoßwohnung hat der Bw. nach Ergehen der sein Begehrn abweisenden Bescheide und bereits während dem aufrechten Berufungsverfahren erstmalig in der Zeit vom 14. bis 19. August 2002 an zwei Personen vermietet.

Wenn der Bw. meint, er habe das Haus während der Bauphase nicht vermieten können, so trifft dies allenfalls bis zur Benützungsbewilligung im September 1996 zu. Bereits bis 1994/95 ist der größte Teil der Aktivierungen angefallen. Wenn der Bw. sodann nach Erteilung der Benützungsbewilligung nicht sogleich die allenfalls noch ausständigen Einrichtungen, wie Küche, etc., anschaffte und auch nicht die zweite Wohneinheit entsprechend ausstattete, so lässt dies vielmehr den Schluss auf eine fehlende Vermietungsabsicht zu. Die wiederholt ins Treffen geführten weiteren Vermietungsobjekte im Raum von W sind keine tauglichen "Rechtfertigungsgründe". Wäre es nämlich dem Bw. mit der Vermietung in T ernst gewesen, hätte er alles daran gesetzt, die Absicht so schnell wie nur möglich in die Tat umzusetzen.

Aber selbst nach Erreichen des vermietungsfähigen Zustandes des Gebäudes – laut Bw. im Jahr 1999 – hat er nichts in Richtung Vermietung unternommen, sondern hat er vielmehr bereits 1998 mit Verlegung des Hauptwohnsitzes "die Vermietungsabsicht aufgegeben".

Bei der gegebenen Sachlage kann der Senat für den Streitzeitraum keine Umstände erkennen, die darauf schließen lassen, dass für das Haus bzw. für beide Wohneinheiten die künftige Vermietung eindeutig fest gestanden ist. Selbst nach Erreichen des vermietbaren Zustandes hat der Bw. keine auf die Vermietung gerichteten, erkennbaren Handlungen unternommen. Es drängt sich vielmehr der Schluss auf, dass der Bw. unter dem "Druck" des Berufungsverfahrens zumindest die Dachgeschoßwohnung nunmehr im Jahr 2002 für fünf Tage an zwei Personen vermietet hat, um der Forderung nach einer Betätigung Genüge zu tun. Er setzte diese Handlung zu einem Zeitpunkt, in dem er laut seinen Angaben "die Vermietungsabsicht aufgegeben hat". Auch erst im Jahr 2002 hat sich der Bw. beim örtlichen Fremdenverkehrsamt als Vermieter registrieren lassen, und zwar wiederum nur mit der Dachgeschoßwohnung für 2 bis 3 Personen.

Mag zu Beginn der Bauphase nicht vorhersehbar gewesen sein, dass der Bw. das Haus als Hauptwohnsitz nutzen würde, so ändert dies nichts am Umstand, dass keine auf eine "Betätigung" gezielte Aktivitäten erkennbar waren. Das Haus bietet sich ebenso gut als Vermögensanlage an und muss nicht zwingend einer Nutzung durch Vermietung zugeführt werden. Für die Jahre 1989 bis 1998 konnte im gegenständlichen Fall von einer "Betätigung" noch gar nicht ausgegangen werden. Die begehrten Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern sind somit nicht zu veranlagen und erübrigt sich auch ein Eingehen auf die (Einwendungen hinsichtlich der) Liebhaberei sowie der "gemeinschaftlichen Veranlagung" mit den weiteren Vermietungsobjekten.

Was die umsatzsteuerliche Behandlung anlangt, so können mangels einkommensteuerrechtlicher Werbungskosten Vorsteuern im gegenständlichen Fall nicht abgezogen werden. Daran vermag auch die im BGBI. 9/1998 eingeräumte Optionsmöglichkeit nichts zu ändern, da Voraussetzung zumindest eine teilweise unternehmerische Nutzung ist, im vorliegenden Fall diese aber zur Gänze nicht gegeben ist. Für eine Berichtigung nach §12 Abs. 10 UStG 1972 bzw. 1994 bleibt somit kein Raum, sondern sind die Vorsteuern ex tunc nicht zu gewähren.

Die ins Treffen geführten Urteile des EuGH in Sachen Lennartz und Armbrecht stehen der Beurteilung im gegenständlichen Fall keineswegs entgegen. Im Urteil Lennartz wird ausgeführt, dass sich Art. 20 Abs. 2 (Berichtigung der Vorsteuerabzüge) der Sechsten Richtlinie (77/388) betreffend die Berichtigung des für Investitionsgüter vorgenommenen ursprünglichen Vorsteuerabzugs darauf beschränkt, das Verfahren für die Berechnung der Berichtigung des Vorsteuerabzugs festzulegen. Er kann daher kein Recht auf Vorsteuerabzug entstehen lassen oder die von einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seinen nicht besteuerten Umsätzen entrichtete Steuer in eine abzugsfähige Steuer im Sinne von Artikel 17 verwandeln. Seine Anwendung setzt voraus, dass eine Person als Steuerpflichtiger Investitionsgüter erwirbt und sie Zwecken ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 der Richtlinie zuordnet. In diesem Fall ist aber die sofortige Verwendung der Gegenstände für besteuerte oder steuerfreie Umsätze für sich gesehen keine Voraussetzung für die Anwendung von Art. 20 Abs. 2. Die Frage, ob ein Steuerpflichtiger im Einzelfall Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erworben hat, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts, zu denen die Art der betreffenden Gegenstände und der zwischen dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören, zu beurteilen ist. Ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, hat zum Zeitpunkt des Erwerbs dieser Gegenstände das Recht, die gezahlte Vorsteuer gemäß den Vorschriften des Art. 17 abzuziehen, wie gering auch immer der Anteil der Verwendung für unternehmerische Zwecke sein mag. Eine Vorschrift oder eine Verwaltungspraxis, die das Recht auf Vorsteuerabzug im Falle einer begrenzten, gleichwohl aber tatsächlichen unternehmerischen Verwendung allgemein einschränkt, stellt eine Abweichung von Art. 17 dar und ist nur gültig, wenn sie den Anforderungen des Art. 27 Abs. 1 oder des Art. 27 Abs. 5 der Richtlinie genügt (vgl. EuGH vom 11. 7. 1991, Rs C-97/90,

SIG. I-3795).

Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen ist im gegenständlichen Fall der behauptete Verstoß nicht zu erkennen, da es an der Grundvoraussetzung, nämlich dem Erwerb der Gegenstände und ihrer Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Art. 4 der Richtlinie – als solche gilt auch die Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder unkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst –, vollkommen fehlt. Auch wenn die sofortige Verwendung nicht erforderlich ist und nicht möglich war, so konnte selbst nach Beseitigung aller "Hindernisse" im Jahr 1999 eine "Verwendung" – wenn auch nur im geringsten Ausmaß – überhaupt nicht festgestellt werden.

Den Urteilen in der Rechtssache Armbrecht (vgl. EuGH vom 4. 10. 1995, Rs C-291/92, Slg. I-2775) und Baksci (vgl. EuGH vom 8. 3. 2001, Rs C-415/98, Slg. I-1831) lag ein anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde und kann daher auch kein Verstoß erkannt werden, da es – wie bereits oben ausgeführt – an der Verwendung für die wirtschaftliche Tätigkeit fehlt.

2. Verjährung (Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1995):

Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Abgabenanspruch entsteht insbesondere gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht.

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben und bei Beiträgen fünf Jahre.

Nach der mit BGBl. I 9/1998 geänderten, ab 10. Jänner 1998 geltenden Fassung des § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Die Verjährung wird gemäß § 209 Abs. 1 BAO durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Unterbrechungshandlungen müssen aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein; auf die Kenntnisnahme durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an (vgl. VwGH 23. 6. 1992, 92/14/0036, und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Betrachtet man nun zunächst das am längsten zurück liegende Jahr 1989, so hat die Verjährung für die zu veranlagende Umsatz- und Einkommensteuer 1989 mit Ablauf des Jahres 1989 begonnen.

Das Finanzamt hat am 2. November 1993, also innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist, den vorläufigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1989 erlassen.

Innerhalb der nunmehr mit Ablauf des Jahres 1993 neu beginnenden fünfjährigen Verjährungsfrist hat das Finanzamt den gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 1997 erlassen und somit die Verjährung wiederum unterbrochen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass im Hinblick auf die geplante Vermietung bzw. Verpachtung des im Bau befindlichen Einfamilienhauses "J" und der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Werbungskosten die Bescheide abermals vorläufig zu erlassen seien.

Des Weiteren hat das Finanzamt am 15. Juli 1998 Erkundigungen beim Meldeamt in T – festgehalten in dem mit diesem Tag datierten Aktenvermerk – eingeholt und wurde hierdurch wiederum eine Unterbrechungshandlung sowohl hinsichtlich Umsatz- als auch hinsichtlich Einkommensteuer gesetzt.

Mit der Auskunft des Meldeamtes ist für das Finanzamt die die Vorläufigkeit der angefochtenen Bescheide begründende Ungewissheit weggefallen. Mit Ablauf des Jahres 1998 hat somit die Verjährungsfrist des § 208 Abs. 1 lit. d BAO zu laufen begonnen und wurde der endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1989 am 23. März 2001, und daher "rechtzeitig" innerhalb der Verjährungsfrist erlassen.

Dass das durch ein VwGH-Erkenntnis abgeschlossene Rechtsmittelverfahren betreffend Einkommensteuer 1988 ein anderes Grundstück des Bw. in K-W betroffen hat, ist nicht von Belang, da der nach Ergehen des Erkenntnisses erlassene, gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigte Einkommensteuerbescheid 1989 auch "auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches" gerichtet und somit eine Unterbrechungshandlung war. Der vom Bw. gewünschte "sachliche Bezug" auf das streitgegenständliche Gebäude ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Nach all dem Gesagten konnte daher der Berufung dem Grunde nach kein Erfolg beschieden sein und sind für das Haus in T die begehrten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Vorsteuern steuerlich nicht zu erfassen.

Für die Jahre 1990 bis 1992 liegen die Dinge gleich, bzw. insofern noch eindeutiger, als die Verjährung jeweils 1 Jahr später (für 1990 ab 31.12.1990, für 1991 ab 31.12.1991 etc.) begonnen hat und die (die Verjährung unterbrechenden) Erstbescheide ebenfalls im Jahr 1993 (für 1990 bis 1992) bzw. in den Jahren 1995 (für 1993 und 1994) und 1996 (für 1995) ergangen sind. Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahren 1990 bis 1995 erfolgte ebenfalls im Jahr 1997. Mit den Ermittlungen beim Meldeamt am 15. Juli 1998 wurde auch für die Jahre 1990 bis 1995 die Verjährung unterbrochen, sodass die auch am 23. März 2001 ergangenen Steuerbescheide 1990 bis 1995 noch innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurden.

Dem Berufungsbegehren wird jedoch insoweit Folge gegeben, als bei der Veranlagung betreffend Umsatzsteuer 1989 bis 1991 sowie 1994 bis 1998 und betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1992 die in der Berufungsvorentscheidung ausgeschiedenen Vorsteuern und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt in T nicht mehr in Ansatz gebracht werden.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen:

Umsatzsteuer:

1989:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 604.725,27
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 604.725,27

1990:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 638.508,59
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 638.508,59

1991:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 637.399,52
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 637.399,52

1994:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 399.340,55
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 399.340,55

1995:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 660.118,82
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 660.118,82

1996:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 522.018,45
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 522.018,45

1997:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 517.548,73
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 517.548,73

1998:

Gesamtbetrag der Entgelte	S 517.920,--
= Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	S 517.920,--

Einkommensteuer 1989 bis 1992:

siehe beiliegende Berechnungsblätter

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Klagenfurt, 4. Juni 2003