

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Wölflingseder und Partner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1993, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, Umsatzsteuer für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

1) Die nunmehrigen Bw. brachten Berufung ein gegen die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 1993, 1995 und 1996 vom 24.3.2000. Als Berufungspunkte wurden im Wesentlichen angeführt:

1a) die Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen 1993 iHv. 95.441,24 S mögen nicht im Schätzungswege um 60 % gekürzt werden. Feststellungen zu den Jahren 1996 bis 1998 seien in die Schätzung der Reparatur- und Instandsetzungsaufwendungen 1993 eingeflossen. Begründet sei die Schätzung damit, dass anlässlich einer Nachschau keine Bauordner mehr aufgefunden werden konnten. Auf Rechnungen aus 1997 sei Bezug genommen worden, in denen Leistungen, die teilweise im Privathaus einer Miteigentümerin erbracht worden waren, mit dem Leistungsort des geprüften Bereiches versehen waren. Aufgrund dieser Feststellungen seien 1993 bis 1998 betraglich ca. 70 % der Aufwendungen für Reparaturen und Instandsetzungen überprüft und dann durch Schätzung ermittelt worden. Bei der Schätzung seien auf Grund des "statistischen Verfahrens" 60 % der nicht unmittelbar zuordenbaren Aufwendungen aus den Werbungskosten ausgeschieden und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet worden bzw. wurde eine allfällige Mietzinsreserve dotiert.

Die Frage, weshalb Feststellungen von 1996 bis 1998 für die Schätzung der Besteuerungsgrundlage 1993 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach relevant sein sollte, sei im Wesentlichen unbeantwortet geblieben.

1994 habe es keine Unstimmigkeiten gegeben, 1995 seien bei Aufwendungen von 196.815,11 S nur für 26.964,61 S keine entsprechenden Nachweise vorgelegen. Für 1997 und 1998 seien noch keine Werbungskosten geltend gemacht gewesen, weshalb die Abgabenbehörde unter Umständen vermuten habe können, dass es zu Unregelmäßigkeiten gekommen sei. Die Schätzung widerspreche dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, weil eine periodenübergreifende Betrachtung, die nur ausnahmsweise angestellt werden könne, erfolgte (Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 5. Auflage, Seite 18, Z 6). Es stelle sich die Frage, wann die Globalbetrachtung beginne und wann sie ende.

Es widerspreche dem Prinzip der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften, die Feststellung zu anderen Steuersubjekten in die Ermittlung der Einkünfte einfließen zu lassen.

Richtig sei, dass die Rechnung der Firma B (782.383,68 S) und der Firma EL (49.486,00 S) nicht dem Objekt A 8 zuzuordnen sei. Sie seien jedoch nicht der Privatsphäre zuzuordnen,

sondern dem Objekt H 28, das 1993 dieselben Eigentümer hatte wie A 8.

Die von der Firma B. in Rechnung gestellten Kosten eines Planes seien nur im Ausmaß von 40 % anerkannt worden. Als Nachweis könne nur ein Plan vorgelegt werden, dieser würde nicht nach Stunden abgerechnet.

Von der Rechnung der Firma J iHv. 23.079,00 S seien offenbar nur 3.726,00 S als Werbungskosten anerkannt worden, obwohl es sich um die Behebung eines Wasserschadens handelte, für den 1994 eine Versicherungsvergütung geleistet wurde. Vom Restbetrag von 19.353,00 S seien wahrscheinlich nur 40 % als Ausgaben anerkannt worden.

In den Reparaturaufwendungen sei eine Provision an BC iHv. 18.900,00 S für Vermittlung von Mietverhältnissen enthalten. Auch davon seien wahrscheinlich nur 40 % anerkannt worden, obwohl eine private Veranlassung nicht gegeben war.

In den Reparaturaufwendungen seien Kosten für ein Immo-Seminar (4.200,00 S) und ein WIFI-Seminar (1.825,00 S) sowie ein an eine Werbeagentur bezahlter Betrag iHv. 2.940,00 S enthalten, die wahrscheinlich ebenfalls mit 40 % als Ausgaben anerkannt wurden, obwohl sie ausschließlich mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammenhängen. Im Betrag von 95.441,24 S sei auch eine Reihe von Kleinbetragsrechnungen enthalten, für die u.a. gar keine Liefer- oder Arbeitsscheine ausgestellt werden (bei Baumärkten gäbe es auf Grund der Abholung keine Lieferscheine). Nach Berücksichtigung all dieser Beträge bleibe noch ein nicht nachvollziehbarer Betrag von 17.111,24 S. Er entspricht etwa 18 % des gesamten Differenzbetrages von 95.441,00 S.

Damit sei offenkundig, dass das vom Gesetz geforderte Ziel der Schätzung, nämlich der Wahrheit möglichst nahe zu kommen, klar verfehlt wurde und somit gesetzwidrig sei.

1b) Es wird grundsätzlich auf die Ausführungen ad 1a) verwiesen.

Weiters wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 14.8.1991 90/17/0438 verwiesen.

Auf Grund von Aufzählungen wird ein Verhältnis von 84 % (klare) zu 16 % (unklare) Aufwendungen errechnet. Unklar sei, weshalb ein Betrag von 3.482,50 S in die Aufteilung einzbezogen wurde, obwohl es sich um Reparaturaufwendungen 1996 handelte. Unklar sei auch, weshalb Teile für ein Mobiltelefon, das für V und V genutzt wurde, in die Schätzung einbezogen werden. Die Verhältnisse 1994 seien auch für 1995 oder 1993 und 1996 heranzuziehen, da "1994 sicher den Verhältnissen 1995 am nächsten" komme.

1c) Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen 1996: Es wird grundsätzlich auf die Ausführungen ad 1a) und das zitierte VwGH-Judikat verwiesen. Auf Grund von Aufzählungen wird ein Verhältnis von 89,37 % (klare) zu 10,63 % (unklare) Aufwendungen errechnet.

1d) Antrag auf Anerkennung von Werbungskosten für das Haus D 15 im Jahr 1995 iHv. zusätzlich 41.915,00 S (Zinsen), 7.250,00 S (Geldbeschaffungskosten), 46.400,00 S (staatliche Kreditgebühr), 412,50 S (Bankspesen)

1e) Antrag auf Anerkennung von Werbungskosten für das Haus D 15 im Jahr 1996 iHv. 352.840,00 S für Zinsen.

Begründend wurde ad 1d) und 1e) im Wesentlichen ausgeführt, dass die Abgabenbehörde diese Kosten bisher nicht als Werbungskosten anerkannt hatte, weil keine Vermietungsabsicht für das Haus D 15 bestehe. Die Vermietungsabsicht sei jedoch anhand mehrerer Unterlagen nachgewiesen worden wie u.a. Baubewilligungsbescheid vom 9.3.1998; Pläne aus 1997 betreffend Umbau vom Erdgeschoss bis 2. Obergeschoss, Aufstockung und ähnliches; Mietanbote in der Zeit von 6-8/99; Zeitungsinserate und Mietvorvertrag aus 12/97.

Richtig sei, dass das Gebäude nur nach einer Sanierung entsprechend vermietet werden könne. Darüber könne jedoch erst endgültig entschieden werden, wenn eine Entscheidung über das Neue M in unmittelbarer Nähe gefallen sei. Dieser Aspekt habe sich erst nach Anschaffung der Liegenschaft und Sanierungsplanung ergeben. Diese Entwicklung nicht miteinzubeziehen wäre wirtschaftlich nicht vertretbar. Es wurde auf die VwGH-Judikate vom 29.7.1997, 93/14/0132 und 23.6.1992, 92/14/0037 verwiesen, wonach u.a. die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen über die Erklärung hinaus gehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststellen muss. Dies sei geschehen.

2) Weiters wurde Berufung eingebracht gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993, 1994, 1995, 1996 vom 24.3.2000:

a) Umsatzsteuerpflicht Zinsertrag/Kautionen: In den Mietverträgen sei vereinbart, dass die von den Mietern gegebenen Kautionen nach Beendigung des Mietvertrages an die Mieter unverzinst zurückzuzahlen seien. Dies stehe jedoch der OGH-Judikatur entgegen. Der jeweilige Zufluss an den Vermieter durch Nichtgeltendmachung des Anspruches auf Zinsen erfolge jedoch ohne Gegenleistung, es fehle also ein wesentliches Kriterium der Umsatzsteuerpflicht.

b) Schätzung der Vorsteuer für Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen: Ein Nachweis über die Leistungen (Rechnung 16.12.1993, Firma B.), betreffend H 28 könne nunmehr erbracht werden. Ebenso könne ein Lieferschein über die von der Firma EL in H 28 gelieferten Eisenträger vorgelegt werden.

Die Berufungen wurden am 31.10.2000 bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebbracht, sie wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 11.2.2002 zur Entscheidung vorgelegt.

3) Mit Berufung gegen die vorläufigen Umsatz- und Feststellungsbescheide 1997 vom 26.3.2001 wurde beantragt, Ausgaben und Vorsteuern betreffend die Vermietung D 15 anzuerkennen sowie die Mietzinsreserve nicht im Jahr 1997 aufzulösen, da sie nicht aus 1988 sondern aus 1995 stamme. Hinsichtlich der Begründung wurde verwiesen auf die Berufung vom 31.10.2000.

Nachdem die Berufung (3) nicht antragsgemäß erledigt worden war, wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

4) Mit Berufung gegen die Feststellungsbescheide 1998 und 1999 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 1998 und 1999 (sämtliche vom 24.1.2002) wurde beantragt, die Ausgaben sowie die Vorsteuern betreffend Vermietung D 15 anzuerkennen; zur Begründung wurde verwiesen auf die Berufung vom 31.10.2000.

Aus einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zu den Berufungspunkten 1 und 2 geht im Wesentlichen hervor:

- Es treffe zu, dass die Rechnungen der Firma B (782.383,68 S) und EL aus 1993 nicht A 8 zuzuordnen sei. Es wurde jedoch nur behauptet und nie bewiesen, dass sie H 28 zuzuordnen seien.
- Auch hinsichtlich der Planungskosten der Firma B wurde nie ein Plan als Beweis vorgelegt. Wohl wurde in einem anderen Zusammenhang die Planung des Dachbodenausbaues für A 8 und das Nebenhaus vorgelegt, doch ist zwischen diesem Plan und der Rechnung kein Zusammenhang erkennbar.

Die Rechnung der Firma J wurde zur Gänze anerkannt, nach Abzug der Versicherungsvergütung blieben allerdings nur noch 3.726,00 S direkt ordensbar. Beim Gesamtaufwand wurden die Versicherungsvergütungen bereits abgezogen.

- Hinsichtlich der Provision an BC wurden Bestätigungen nicht vorgelegt und war ein kausaler Zusammenhang nicht erkennbar.
- Zur Einsichtnahme in die Bauordner sei ein Erhebungsauftrag bei der Nachfolgefirma der Firma B (über die im Dezember 1997 das Konkursverfahren eröffnet wurde, Eigentümerin war die Schwiegertochter von Frau W.) ausgestellt worden. Außer niederschriftlichen Befragungen ehemaliger Arbeitnehmer zu den Baustellen waren die

Erhebungen bezüglich der Bauordner erfolglos, auch eine Hausdurchsuchung war erfolglos verlaufen.

Es erfolgte im März 1999 ein Vorhalteverfahren zur Stellungnahme und Aufklärung zu offensichtlichen Manipulationen und Ungereimtheiten, ein weiteres Mal wurden Kostenvoranschläge, Anbote, Aufzeichnungen, Pläne und ähnliches verlangt. Die Frist wurde schließlich auf Grund mehrfacher Interventionen der steuerlichen Vertreter bis August 1999 erstreckt. Dann wurden zwei Rechnungen mit gleicher Nummer und gleichem Betrag vorgelegt, die jedoch einen unterschiedlichen Leistungsort bezeichneten, worauf in der Folge eingestanden wurde, dass eine Rechnung aus dem Belegwesen V und V zum Teil im Privathaus durchgeführt wurde, während zu den anderen Rechnungen keine Stellungnahmen abgegeben wurden.

Die Einvernahme diverser Professionisten ergab, dass Frau W sie angehalten hätte, Rechnungen zu manipulieren, um einen falschen Leistungsort oder eine falsche Leistung anzugeben (z.B. Sanierung der Innentüren, tatsächlich wurde aber eine Küche inklusive Einbaugeräten ins Privathaus von Frau W. geliefert).

Hinsichtlich der Rechnungen der Firma B konnte teilweise der Nachweis der Scheinrechnungen geführt werden.

Die Schätzungsberichtigung ergab sich aus einer Vielzahl von Feststellungen zu den fingierten Rechnungen, die auch in der Berufung unbestritten blieben. Nachdem die Höhe der geltend gemachten Reparatur- und Instandsetzungsaufwendungen in den vermieteten Objekten auf Grund der nachgewiesenen Manipulationen nicht mehr eindeutig festgestellt werden konnte, wurde für diesen Teilbereich eine Schätzung gem. § 184 BAO vorgenommen.

Zur Erkennung der Systematik der Steuerverhinderung war erforderlich, den Prüfungszeitraum 1993 bis 1996 im Gesamten zu betrachten (anstehende Auflösungen der Mietzinsreserven wurden durch die Ausstellung fingierter Rechnungen steuerschonend gelöst) und da Leistungen der Firma B während des gesamten Prüfungszeitraumes verrechnet wurden, wurde die Schätzung so aufgebaut, dass alle Instandsetzungs- und Reparaturaufwendungen im Prüfungs- und Nachschauzeitraum aufgelistet und in eindeutig dem Vermietungsbereich bzw. nicht dem Vermietungsbereich zuordenbare Rechnungen aufgelistet wurden. Um die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit zu erzielen, wurden beträchtliche ca. 70 % der Rechnungen überprüft und zugeordnet, wobei die beträchtlich relevanten Rechnungen herangezogen und die Kleinbetragsrechnungen nicht überprüft wurden. Für den Restbetrag kam der sich ergebende Schlüssel aus dem Verhältnis der fingierten und der tatsächlich im

Vermietungsbereich erbrachten Leistungen zur Anwendung. Es wurden noch nähere Äußerungen zu Rechnungen G gemacht. Diese wurden aus der direkten Zuordnung herausgehalten, weil die Einvernahme kein eindeutiges Ergebnis brachte, der Wahrheitsgehalt auf Grund eines familiären Naheverhältnisses in Zweifel zu ziehen war, G im Zusammenhang mit Rechnungen F falsche Zeugenaussage nachgewiesen worden war, er auch seine Zeugeneinvernahme nicht unterschrieb.

Weiters konnten im Zusammenhang mit Umbauarbeiten im Privathaus von Frau W erforderlichen Malerarbeiten keine Rechnungen vorgelegt werden, da sie laut Angaben von BW von einem Pfuscher gemacht worden waren.

Es wurde angenommen, dass auch bei Rechnungen, die nicht mehr eindeutig zuordenbar waren, etwa weil die Leistung nach so vielen Jahren nicht mehr zuordenbar waren (z.B. Malerarbeit) zum Teil der Privatsphäre zuzuordnen sind.

Die Schätzung war die einzige Möglichkeit der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage, da eine lückenlose und einwandfreie Nachvollziehung der Arbeiten über diesen Zeitraum weder den Steuerpflichtigen noch der Betriebsprüfung möglich war.

Es ist unzutreffend, dass die Feststellungen der Jahre 1996, 1997 und 1998 zum Anlass genommen wurden, die Reparatur- und Instandsetzungsaufwendungen 1993 bis 1996 zu schätzen. Wie bereits ausgeführt, wurden auch Rechnungen 1993 und 1995 überprüft und dazu Feststellungen getroffen. Es war während der Betriebsprüfung zu entscheiden, dass dem Erklärungseingang 1997 und damit auch der strafbaren Verkürzung der Einkommensteuer nicht mehr zugewertet wurde.

1994 wurden nur geringe Reparaturaufwendungen vorgenommen (Materialabholungen oder durch Versicherungsleistungen gedeckte Schäden). Deshalb blieben keine überprüfbarer bzw. – würdigen Aufwendungen übrig. Angesichts der o.a. Feststellung erscheint es gerechtfertigt anzunehmen, dass auch 1994 Aufwendungen privater Natur teilweise in die Überschussermittlung einflossen.

Dem Einwand, dass die Schätzung der Abschnittsbesteuerung widerspreche, wurde nicht gefolgt:

Die angeführte Passage aus Doralt-Ruppe besagt nur, dass der Besteuerung nicht das Lebenseinkommen des Steuerpflichtigen zu Grunde gelegt werde, sondern als Einkommen eines Kalenderjahres mit der ausnahmsweise periodenübergreifenden Betrachtung seien der Verlustvortrag und die Progressionsermäßigung gem. § 37 EStG gemeint.

Die Betriebsprüfung wich von besagter Abschnittsbesteuerung nicht ab. Es wurde lediglich zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen eine Teilschätzung vorgenommen.

Zur Grundsatzfrage, wann denn die "von der Betriebsprüfung angestellte Betrachtung wieder aufhört" wird erwähnt, dass es sich um einen abgeschlossenen Prüfungs- und Nachschauzeitraum handelt.

Zum Einwand, wonach das Ermittlungsergebnis zu einem anderen Steuersubjekt miteingeflossen sei, wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen den Objekten zugeordnet wurden, die offene Mietzinsreserven zur Verrechnung oder Auflösung aufwiesen. Das Haus A 8 gehörte Frau W zusammen mit ihrem Sohn BC. und ist auf Grund der Grundstücksgemeinschaft steuertechnisch ein eigenes Steuersubjekt. Da A 8 unmittelbar an A 6 grenzt, wurden Reparaturen und Instandsetzung gleichzeitig durchgeführt, sodass nur eine Gesamtbetrachtung der Arbeiten sinnvoll war.

Beim Stand der Mietzinsreserven war Entscheidungskriterium, in welchem Objekt die Aufwendungen geltend gemacht wurden. Deshalb wurden alle vermieteten Objekte der Frau W einbezogen.

Hinsichtlich 2a) (Umsatzsteuerpflicht, Zinsertrag/Kautionen) wurde ausgeführt, dass der Zufluss der Zinsen nicht ohne Gegenleistung erfolgte, sondern einen tauschähnlichen Umsatz in Verbindung mit dem Mietentgelt darstelle.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde den Berufungswerbern zur Gegenäußerung vorgelegt, der Termin wurde auf Antrag der Bw. viermal verlängert.

In der Folge wurde im Wesentlichen ausgeführt:

- Ad1a) Schätzung Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen 1993:
- aa) Die Belege hinsichtlich der Rechnung B "werden nachgereicht".
- bb) Der Lieferschein der Firma EL vom 25.1.1993 wird in Kopie vorgelegt.
- cc) Der Plan der Firma B hinsichtlich Umbau A 8/hofseitig wird im Original vorgelegt.
- dd) Die Rechnung/Vermittlungsprovision BC war immer in der Belegsammlung enthalten und stand der BP zur Verfügung. Die Originalrechnung wurde nochmals vorgelegt. Damals (Februar 1993) war BC nicht Miteigentümer, sondern BW. BC war damals auch nicht Dienstnehmer bei der Grundstücksgemeinschaft und auch nicht bei W.
- ee) Die Rechnungen B und EL sind der Grundstücksgemeinschaft W – BW, jedoch betreffend H 28 zuzuordnen.
- ff) Die Rechnung der Firma B vom 16.12.1993!! wurde nicht gefälscht.

1995 liege 1994 nahe, 1994 waren keine Feststellungen zu Lasten der Grundstücksgemeinschaft zu treffen, also ergäbe sich eine Relation von ca. 90 % nachgewiesenen zu 10 % nicht nachgewiesenen Reparaturen. Es wurde wieder auf VwGH vom 14.8.1991, 90/17/0438 ver-

wiesen, wonach im Zusammenhang mit einer Schätzung für 1988 eine Schätzungsbefugnis auch für andere Jahre ohne Feststellung von Unregelmäßigkeiten in diesen Jahren zu verneinen sei.

"Es wäre zwar nicht grundsätzlich unzulässig, aus der Feststellung von Unregelmäßigkeiten eines bestimmten Jahres einen Schluss daraus zu ziehen, dass solche Unregelmäßigkeiten auch in den vorliegenden Zeiträumen vorgefallen wären, dies würde jedoch Kontinuität der Geschäftsvorgänge und ihrer Rahmenbedingungen im Vergleich zu anschließenden Zeiträumen voraussetzen." Für das Fehlen der Kontinuität spreche, dass 1994 überhaupt keine diesbezüglichen Mängel festgestellt werden konnten, außerdem renoviere ein Abgabepflichtiger nicht jedes Jahr sein Privathaus mit erheblichem Aufwand.

Es sei zwar festgestellt worden, dass Frau W Professionisten angehalten habe, Rechnungen zu manipulieren, eine Verfehlung bei der Bw. 1993 bis 1996 sei jedoch nicht dargelegt. Lediglich in der Rechnung B aus 1993 war ein falscher Leistungsort ausgewiesen.

Es gäbe 1993 bis 1996 keine Feststellungen über fingierte Rechnungen bei der Bw.

Bei den Werbungskosten (Personal, Büro, Kfz) kommt es zu Überschneidungen mit anderen Mietobjekten der Frau W. Diesen wurden aber durch eine Aufteilung der Aufwendungen Rechnung getragen. Gerade im Bereich der Reparaturen wurden solche Überschneidungen auch von der Betriebsprüfung nicht festgestellt. Nur die Errichtung eines Personenaufzuges stelle eine zeitgleiche Gesamtinvestition dar. Es spreche also nichts für eine Einbeziehung der Prüfungsfeststellung zur Steuernummer der Frau W im gegenständlichen Feststellungsakt.

ad1d) Anerkennung von Werbungskosten 1995 und 1996 für D 15:

Wie richtig festgestellt, wurde das Haus am 15.11.1997 erworben. Es ist unklar, wie bei einem sanierungsbedürftigen Objekt von vornherein bindende Vereinbarungen über eine künftige Vermietung getroffen werden sollen. Welcher Mieter würde bei einer derartigen Konstellation vertragliche Bindungen eingehen? Die Vermietungsabsicht ersehe man durch Inserate, Pläne und Anfragen.

Gleichzeitig wurde vorgelegt eine Kopie der Lieferscheine der Firma EL vom 25.1.1993 über diverse Träger an die "Hausverwaltung W-B" in A 6, die Lieferanschrift ist H 28; Beträge, (wie Warenwert, Gesamtbetrag etc.) scheinen nicht auf.

Weiters wurde vorgelegt ein Einreichplan (erstellt von Firma B) in Original betreffend Umbau A 8 hofseitig, 3. Obergeschoss, Bauherr Frau W (damals noch BU), letztlich wurde vorgelegt eine Kopie einer mit Schreibmaschine geschriebenen Rechnung von BC an W und BW A 6, vom 15.2.1993, in der er für Mietvermittlung eine Rechnung stellte. Der Vermerk "Betrag dankend erhalten" ist offenkundig mit anderer Schreibmaschine (anderer Schrifttyp,

schwächeres Farbband) geschrieben und dann mit dem Stempel von BC versehen. Die vorgelegte Kopie ist originalunterfertigt. Ein Original dieser Rechnung liegt nicht vor. Eine Rechnung vom 16.12.1993, erstellt von der Firma B, betreffend H 28, wurde nicht vorgelegt.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass per 31.12.1995 eine Mietzinsrücklage gem. § 28 Abs. 5 EStG iHv. 325.643,48 (stammend aus 1995) zugeführt war.

Die Mietzinsrücklage aus 1988 betrug 391.221,00 S und wurde 1993 gewinnerhöhend aufgelöst.

BC und BW sind Söhne von Frau W.

Mit Schreiben vom 31.1.2003 (eingelangt bei der Abgabenbehörde erster Instanz am 3.2.2003) wurde hinsichtlich der Berufungen gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1993, 1995, 1996 und USt-Bescheide 1993, 1994, 1995, 1996 sowohl ein Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat als auch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Gem. § 323 Abs. 12 BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis 31.1.2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden.

Wie aus der Textierung des Schreibens vom 31.1.2003 eindeutig zu entnehmen, wurde nicht ein Antrag auf eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt, sondern lediglich ein Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat. Dass diese Zuständigkeit (Entscheidung durch den Berufungssenat) bereits bestand, ergibt sich jedoch eindeutig aus § 282 Abs. 1 Z 1 leg. cit., wenn ausgesprochen wird, dass die Entscheidung über die Berufung namens des Berufungssenates dem Referenten obliegt. Da – wie o. a. – weder aus dem textlichen Zusammenhang noch aus der wörtlichen Formulierung zu ersehen ist, dass ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat (wie im § 282 Abs. 1 Z 1 BAO) gestellt wurde, sondern ein Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat, wird ihm in der im § 282 Abs. 1 Z 1 BAO erfolgten Formulierung entsprochen, wonach die Entscheidung namens des Berufungssenates dem Referenten obliegt. Eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat kann in der Folge nicht erfolgen.

Gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Gem. § 323 Abs. 12 BAO können Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31.1.2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden.

Gem. § 260 Abs. 2 lit. a und d BAO idF BGBl. 1969/134 und BGBl. 1980/15 oblag dem Berufungssenat als Organ der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Entscheidung über Berufungen gegen Feststellungsbescheide gem. § 188 und Abgabenbescheide betreffend die Umsatzsteuer.

Da somit nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage über die gegenständlichen Berufungen durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ist § 323 Abs. 12 BAO nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt anwendbar, eine mündliche Verhandlung findet somit nicht statt.

Gem. § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gem. § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Gem. § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Gem. § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (2). Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (2). Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (3).

Gem. § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gem. § 28 Abs. 5 EStG in der 1988 und 1995 geltenden Fassung können bei Vermietung eines Grundstückes (Gebäudes) auf Antrag steuerfreie Beträge gebildet werden. Gem. Z 3 leg. cit. ist, falls in einem der folgenden neun Jahre ein Verlust entsteht, der Verlust mit den für die Vorjahre gebildeten steuerfreien Beträgen zu verrechnen.

Gem. Abs. 1 Z 1 leg. cit sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung solche aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer, der im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen ausführt oder im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gem. § 12 Abs. 2 UStG gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Grundsätzlich ist auszuführen, dass die Abgabenbehörde ihrer Verpflichtung gem. § 183 Abs. 4 BAO nachgekommen ist.

Die von der Abgabenbehörde durchgeführte Schätzung gem. § 184 BAO beruhte u.a. auf dem Umstand, dass Aufzeichnungen, die nach den Abgabenvorschriften zu führen waren, nicht vorgelegt wurden (wie Bauordner, Rechnungen) bzw. Aufzeichnungen solche formelle Mängel aufwiesen, die geeignet waren, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen (wie Rechnungen, die sich auf Leistungen bezogen, die u.a. im Privathaus von Frau W erbracht wurden).

Wenn in der Berufung grundsätzlich bemängelt wird, dass die Schätzung der Abschnittsbesteuerung widerspreche, so ist dazu auf Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 2 Tz. 1 zu verweisen, wonach bei Beachtung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung der Besteuerung nicht das Lebenseinkommen, sondern das Einkommen eines Kalenderjahres zugrunde zu legen ist: Die Berufungswerber missverstanden in ihrem Berufungsvorbringen offenkundig das Prinzip der Abschnittsbesteuerung, denn die Abgabenbehörde führte ja deswegen die Schätzung durch, um die Abschnittsbesteuerung zu gewährleisten. Nur durch

die Schätzung erfolgte die Ermittlung des Einkommens für die jeweiligen Kalenderjahre. Wieso anlässlich der Schätzung die jeweiligen Lebenseinkommen zu Grunde gelegt worden seien, kann nicht nachvollzogen werden.

Auch wenn die Berufungswerber meinen, dass die erfolgte Schätzung dem Prinzip der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften widerspreche, weil sie die Feststellung zu anderen Steuersubjekten in die Ermittlung der Einkünfte einfließen lasse, irren sie, da Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ist, die Grundlage für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet (u.a. Ritz, BAO, Kommentar, § 188 Tz. 1). Es ist in diesem Zusammenhang nicht zu verstehen, weshalb Erkenntnisse zu anderen Steuersubjekten (wie u.a. Rechnungen, ausgestellt auf die Berufungswerber als Einkünfteziel aus V und V, jedoch betreffend das Privathaus der Frau W) bei Feststellung der Einkünfte aus § 188 BAO nicht berücksichtigt werden sollten: ja es entspricht geradezu dem Prinzip der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften, diese o.a. Umstände steuersubjektgerecht zuzuordnen, da nur so das Prinzip der Steuergerechtigkeit gewährleistet sein kann.

Was nun die Rechnung der Firma B iHv. 782.383,68 S und der Firma EL (49.486,00 S) aus 1993 betrifft, so wurde in der Berufung vorgebracht, dass sie nicht dem Objekt A 8 zuzuordnen seien, sondern dem Objekt H 28, das 1993 dieselben Eigentümer hatte wie A 8. Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme dazu aus, dass lediglich behauptet und nie bewiesen worden sei, dass diese Rechnungen H 28 zuzuordnen seien. In der Gegenäußerung dazu wurde von den Berufungswerbern lediglich wiederholt, dass Rechnungen der Firma B und Firma EL der Grundstücksgemeinschaft, jedoch betreffend H 28 zuzuordnen seien.

Beweise dafür wurden nicht erbracht, obwohl ausgeführt wurde, dass Belege hinsichtlich der Rechnung B nachgereicht würden. Erklärt wurde weiters, dass die Rechnung der Firma B vom 16.12.1993 nicht gefälscht worden war. Hinsichtlich H 28 wurde in Kopie ein Lieferschein der Firma EL vorgelegt, auf dem das Datum 25. bzw. 27.1.1993 ersichtlich ist mit der Lieferanschrift H 28. Warenwert oder Gesamtbetrag der Rechnung ist nicht ausgeworfen. Es kann in der Folge nicht festgestellt werden, ob diese Lieferung sich nun auf die berufungsgegenständliche Rechnung bezieht. Weiters kann allein durch die Ausführungen zur o.a. Rechnung der Firma B ohne jede vorgelegten Beweise nicht zu Gunsten der Berufungswerber entschieden werden. Die Berufungswerber sind ihrer Offenlegungspflicht nicht nachgekommen.

In der Berufung wurde hinsichtlich einer Rechnung der Firma B für einen Plan ausgeführt, dass als Nachweis nur ein Plan vorgelegt werden könne, dieser würde nicht nach Stunden

abgerechnet. In ihrer Stellungnahme dazu führte die Betriebsprüfung aus, dass nie ein Plan als Beweis vorgelegt worden sei, wohl sei in einem anderen Zusammenhang die Planung des Dachbodenausbaues für A 8 und das Nebenhaus vorgelegt worden, doch war zwischen diesem Plan und der Rechnung kein Zusammenhang erkennbar. In der Stellungnahme seitens der Berufungswerber dazu wurde lediglich ausgeführt, dass "der Plan der Firma B hinsichtlich Umbau A 8 hofseitig im Original" vorgelegt werde. Aus diesem Plan ist nun zu ersehen, dass es sich um den Umbau des dritten Obergeschosses von A 8 (Hofansicht) handelt, weiters ist das Deckendetail angeführt. Nähere Hinweise, dass der Plan sich auf die berufsgegenständliche Rechnung bezieht, werden nicht gegeben. Es ist aus diesem fehlenden Zusammenhang nicht nachzuvollziehen, dass dieser Plan von der berufsgegenständlichen Rechnung erfasst ist. Es fehlen diverse Plannummern, Datumsangaben u.a. um zumindest den Hinweis dafür zu haben, dass der vorgelegte Plan dieser Rechnung entspricht. Die Berufungswerber sind auch in diesem Fall ihrer Offenlegungspflicht nicht nachgekommen und kann nicht entsprechend dem Berufungsbegehren entschieden werden.

Was die Rechnung der Firma J iHv. 23.079,00 S betrifft, so wurde von der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung erläutert, dass diese zur Gänze als Werbungskosten in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert wurde, nach Abzug einer Versicherungsvergütung blieben allerdings nur mehr 3.726,00 S zuordenbar. Da in der Gegenäußerung der Berufungswerber dazu nichts mehr ausgeführt wurde, ist bei Beachtung des § 115 Abs. 2 BAO davon auszugehen, dass die Berufungswerber der Stellungnahme zustimmen.

Hinsichtlich der Provision an BC ist Folgendes auszuführen: Die Rechnung vom 15.2.1993 wurde nicht, wie in der Gegenäußerung zur Stellungnahme ausgeführt, in Original vorgelegt, sondern in Kopie, die originalunterfertigt ist. Wie bereits ausgeführt, ist aus dieser Kopie ersichtlich, dass die Rechnung selber mit Schreibmaschine geschrieben ist. Unter diesem Text wurde ebenfalls mit Schreibmaschine, aber offenkundig später (da sonst kein Grund ersichtlich ist, weshalb ein anderer Schrifttypus und offenkundig auch ein schwächeres Farbband gewählt wurde) der Vermerk "Betrag dankend erhalten" angefügt, dann mit dem Stempel von BC versehen und die Kopie davon wie angeführt originalunterfertigt vorgelegt. Da diese Vorgangsweise nicht nur ungewöhnlich für das alltägliche Wirtschaftsleben ist, sondern die Rechnung offenkundig nicht – wie vorgegeben – ein Original darstellt, ist davon auszugehen, dass es sich um eine Rekonstruktion handelt, um die Rechnung dem Bereich Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Da bei Vorliegen dieser Zusammenhänge eine Beweiskraft der Rechnung nicht gegeben ist, kann dem Berufungsbegehren auch in diesem

Punkt nicht entsprochen werden und ist auf das Vorbringen hinsichtlich der Eigentümerverhältnisse des weiteren nicht mehr einzugehen.

Was nun den Schätzungsvorgang betrifft, wird auf die o.a. Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung hingewiesen, aus der eindeutig hervorgeht, dass zur Erkennung der Systematik der Steuerverhinderung eine Gesamtbetrachtung des Zeitraumes 1993 bis 1996 erforderlich war. Weiters wurden sämtliche Instandsetzungs- und Reparaturaufwendungen dieses Zeitraumes aufgelistet und in eindeutig dem Bereich aus Vermietung und Verpachtung bzw. dem Privatbereich zurechenbare getrennt. Zur Erzielung eines größtmöglichen Faktors der Richtigkeit wurden betraglich etwa 70 % der Rechnungen überprüft, wobei Kleinbetragsrechnungen nicht und relevante Rechnungen sehr wohl überprüft wurden. Aus dem Verhältnis von fingierten und tatsächlich dem Vermietungsbereich zuordenbaren Rechnungen ergab sich ein Schlüssel, der sodann auf den Restbetrag angewendet wurde.

Diese Vorgangsweise erscheint dem Berufungssenat als durchaus geeignet, ein dem wahren tatsächlichen Gehalt nahe kommendes Ergebnis zu erzielen, umso mehr, als die Überprüfung der Großbetragsrechnungen ja auch in Summe ein der Wahrheit entsprechenderes Ergebnis bringen. Zu bemerken ist, dass diese Schätzungsmethode vor allem beim gegebenen Sachverhalt als durchaus geeignet erscheint, wenn – wie o.a. – festgestellt wurde, dass u.a. zwei Rechnungen mit gleicher Nummer und gleichem Betrag, jedoch unterschiedlichem Leistungs-ort, vorliegen (wo bei Offenkundigkeit dieses Sachverhaltes zugestanden wurde, dass es sich um Leistungen handelte, die teils im Privathaus erbracht wurden, während zu anderen Rechnungen gar keine Aussage getroffen wurde) und Rechnungen der G GmbH nicht direkt zugeordnet werden konnten, da eine enge familiäre Verflechtung bestand in Zusammenhang mit dem Umstand, dass G seine Zeugenaussage nicht unterschrieb, darauf hinwies, dass die Rechnung nicht dem Bereich aus V und V zuzuordnen ist.

Es ist in der Folge davon auszugehen, dass die Ergebnisse der erfolgten Schätzung dem Wahrheitsgehalt am Nächsten kommen.

Da sich aus dem gesamten o.a. Zusammenhang ergibt, dass die Berufungswerber ihrer Offenlegungspflicht in nur sehr zögerlichem Ausmaß nachgekommen sind, war eine Schätzung erforderlich und sind die Hinweise auf 1994 bzw. diverse Kleinbetragsrechnungen aus Baumärkten u.ä. nicht geeignet, das den berufungsgegenständlichen Sachverhalt so gut wie möglich erforschende Instrumentarium der so erfolgten Schätzung zu hinterfragen, schon gar nicht darzutun, dass die Schätzung ihr Ziel klar verfehlt habe bzw. gesetzwidrig sei. Das von den Berufungswerbern zitierte Erkenntnis des VwGH vom 14.8.1991, 90/17/0438 spricht nicht für die Berufungswerber, zumal im berufungsgegenständlichen Fall ja nicht nur für ein Jahr

(wie im bezogenen Erkenntnis vorliegend) Unregelmäßigkeiten festgestellt wurden und in der Folge es erforderlich war, den Prüfungszeitraum im gesamten zu betrachten. Es war in diesem Zusammenhang nicht berufungsgemäß zu entscheiden und war in der Folge auch hinsichtlich des Berufungspunktes Schätzung/Vorsteuer nicht im Sinne der Bw. vorzugehen (§ 12 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 UStG).

Was nun den Antrag auf Anerkennung von Werbungskosten für das Haus D 15 betrifft, so ist grundsätzlich festzustellen, ob in den betreffenden Jahren entsprechende Vermietungsabsicht bestand:

Wie die Berufungswerber ausführten, sei die Vermietungsabsicht durch diverse Unterlagen (wie Baubewilligungsbescheid, Pläne, Mietanbote, Zeitungsinserate, Mietvorvertrag) belegt. Es treffe zu, dass das Gebäude nur nach einer entsprechenden Sanierung vermietet werden könne. In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wird seitens der Berufungswerber ausgeführt, dass es unklar sei, wie bei einem sanierungsbedürftigen Objekt (erworben 15.11.1997) von vornherein bindende Vereinbarungen über eine künftige Vermietung getroffen werden sollen, denn welcher Mieter würde "bei einer derartigen Konstellation" vertragliche Bindungen eingehen?

Um nun zu klären, ob die beantragten Ausgaben als Werbungskosten im Zusammenhang mit Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind, ist die diesbezüglich ergangene VwGH-Judikatur und die einschlägige Fachliteratur heranzuziehen. Danach (u.a. Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 28 Tz. 94) können Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt auch schon vor Beginn der Vermietungstätigkeit als Werbungskosten berücksichtigt werden (sog. "vorweggenommene Werbungskosten"; u.a. behandelt in VwGH vom 21.10.1993, 92/15/0060): Voraussetzung ist die ernsthafte Absicht zur Einkunftszielung, wobei eine bloße Absichtserklärung nicht genügt, sondern der Entschluss durch bindende Vereinbarungen oder andere Umstände klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt (u.a. VwGH vom 24.4.1997, 94/15/0126; 20.11.1996, 94/15/0136).

Es ist nun zu untersuchen, ob im berufungsgegenständlichen Fall entsprechende Handlungsweisen gesetzt wurden. Wie die Berufungswerber in der Gegenäußerung anführen, können bindende Vereinbarungen bei einem wie in diesem Fall sanierungsbedürftigen Objekt nicht eingegangen werden.

Es bleibt nun zu prüfen, ob andere Umstände die Vermietungsabsicht klar und eindeutig darlegen können: Dazu wird seitens der Berufungswerber auf einen Baubewilligungsbescheid, Pläne, Mietanbote, Zeitungsinserate und Mietvorvertrag hingewiesen. Es fällt diesbezüglich primär auf, dass bei der von den Berufungswerbern zugegebenen Sanierungsbedürftigkeit des

Mietobjektes es grundsätzlich der wirtschaftlichen Übung nicht kompatibel erscheint, noch vor Sanierung Zeitungsinserate zu stellen über zu vermietende Wohnungen und Büros, die noch gar nicht saniert sind. Ebenso zu behandeln sind auch Mietanbote und ein Mietvorvertrag. Was nun den Baubewilligungsbescheid und den Plan betrifft, so stammen die Umbau- und Aufstockungspläne aus 1997 (der Mietvorvertrag aus 12/1997!!) und der Baubewilligungsbescheid vom 9.3.1998: Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass der Mietvorvertrag noch vor dem Baubewilligungsbescheid unterfertigt wurde, also zu einem Zeitpunkt, wo noch gar nicht gewiss war, ob die Baubehörde einem Umbau überhaupt zu stimmen würde, der aber – auch laut Angaben der Berufungswerber – offenkundig unumgänglich nötig war, um überhaupt vermieten zu können (Zitat: "welcher Mieter würde bei einer derartigen Konstellation vertragliche Bindungen eingehen?"). Dem Mietvorvertrag kommt in der Folge auch hier keinerlei Beweiskraft für die Vermietungsabsicht zu. Was nun die Umbaupläne und den Baubewilligungsbescheid betrifft, ist auch deren Beweiskraft nicht gegeben, wenn die Berufungswerber in der Berufung zwar ausführen, dass es zwar richtig sei, "dass das Gebäude nur nach einer Sanierung entsprechend vermietet werden könnte, darüber könne jedoch erst endgültig entschieden werden, wenn eine Entscheidung über das neue M in unmittelbarer Nähe gefallen" sei: Es stellt sich die Frage, wieso man bei der Absicht, ohnehin die Entscheidung über den Bau des neuen M abzuwarten, überhaupt Umbaupläne erstellte und einen Baubewilligungsbescheid beantragte. Es können in diesem Zusammenhang – glaubt man den Äußerungen der Berufungswerber hinsichtlich des Abwartens der Entscheidung über das neue M – keinesfalls Umbaupläne und Baubewilligungsbescheid als "andere Umstände" definiert werden, durch die der Vermietungsentschluss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt: Die Pläne und Antrag auf Baubewilligung waren in diesem Zusammenhang wohl eher dazu gedacht, diesen Entschluss nach außen vorzuspiegeln, da sie ja – wie o.a. – im Zusammenhang mit dem von den Berufungswerbern vorgebrachten Warten auf eine Entscheidung über das neue M völlig unnötig und sinnlos wären, umso mehr, als im Zeitpunkt der Erstellung der Umbaupläne (1997) und des Baubewilligungsbescheides (3/1998) die öffentliche Diskussion über den Bau des M schon im Gange war.

Was jedoch den Hinweis auf die Entscheidung über den Bau des neuen M betrifft, so ist aus der o.a. Literatur und Judikatur nicht zu entnehmen, dass ein Abwarten auf derartige Bauentscheidungen und in der Folge Nichtsetzen von Sanierungstätigkeit und Vermietungstätigkeit zur Qualifizierung von vorweggenommenen Werbungskosten führen könnte. Doralt führt a.a.O. in diesem Zusammenhang aus, dass konsequenterweise nicht von vorweggenommenen Werbungskosten zu sprechen ist, wenn ein Gebäude zwar in Vermietungsabsicht erworben

wurde, die Vermietung dann aber aus vom Erwerber zu vertretenden Gründen unterbleibt: Gerade dieses Zuwartern auf eine Entscheidung über das neue M ist als vom Erwerber (hier: Bw.) zu vertretender Grund zu werten, wenn sie ausführen, dass "diese Entscheidung nicht miteinzubeziehen wirtschaftlich nicht vertretbar gewesen" wäre. Wie auch aus dem Baubewilligungsbescheid ersichtlich, sah die Baubehörde einen (Um)Bau auch bei eventuell zu erwartendem M-Bau nicht als hinderlich, weshalb das Zuwartern seitens der Berufungswerber offenkundig aus Spekulationsgründen geschah. Dieses Zuwartern aus Spekulationsgründen mag aus Sicht der Berufungswerber eine durchaus subjektiv vertretbare wirtschaftliche Komponente gehabt haben, jedoch schafft es keine Grundlage für die Qualifizierung der berufungsgegenständlichen Kosten als vorweggenommene Werbungskosten, ja das Zuwartern bestätigt vielmehr, dass die Vermietung (mangels – und wie auch von den Berufungswerbern selber erklärt – unumgänglich nötiger Sanierung des Gebäudes) aus von den Berufungswerbern zu vertretenden Gründen unterblieb.

Es konnten aus den angeführten Gründen die berufungsgegenständlichen Kosten nicht als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert werden und war dem Berufungsbegehren auch in diesem Punkt nicht statzugeben. Es waren in diesem Zusammenhang auch die beantragten Vorsteuern nicht anzuerkennen, da - wie o.a. – die berufungsgegenständlichen Kosten nicht als (vorweggenommene) Werbungskosten zu qualifizieren sind und in der Folge auch keine Lieferungen oder sonstige Leistungen darstellen, die als überwiegend für Zwecke des Unternehmens ausgeführt erfolgen (§ 12 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 UStG).

Zur Auflösung "Mietzinsreserve" ist Folgendes auszuführen:

Die Berufungswerber verweisen darauf, dass die Mietzinsreserve aus 1995 stamme (und nicht aus 1988) und daher nicht 1997 aufzulösen sei. Wie aus dem Akteninhalt ersichtlich, wurde per 31.12.1995 eine Mietzinsrücklage gem. § 28 Abs. 5 EStG iHv. 370.669,12 S zugeführt. Die Mietzinsrücklage aus 1988 betrug 391.221,00 S und hatte mit 31.12.1995 einen Stand von 370.549,00 S.

Es ist in der Folge aus dem Zusammenhang zu entnehmen, dass die Begründung der Berufung sich in diesem Punkt auf die Mietzinsrücklage, zugeführt per 31.12.1995, bezieht. Da nähere Begründungsausführungen hinsichtlich der Auflösung der Mietzinsrücklage aus 1988 nicht gemacht wurden, konnte nichts für das Berufungsbegehren vorliegendes gesehen werden und war die Berufung daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Was nun die Umsatzsteuerpflicht der Zinserträge aus Käutionen betrifft, ist Folgendes auszuführen:

Wie der Bw. selbst ausführt und auch aktenkundig ist, sind die dem Berufungsgegenstand zugrundeliegenden Kautionen laut Mietverträgen unverzinst zurückzubezahlen. Es ist daher zumindest hinsichtlich der sich ergebenden Zinsen aus Kautionen ein jährlicher Vermögensvorteil für die Berufungswerber erwachsen. Um nun festzustellen, ob dieser "Vermögensvorteil" Umsatzsteuerpflicht auslöst, ist in Beachtung des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG, bezogen auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt, auszuführen, dass Kautionen grundsätzlich erst dann Leistungsentgelte sind, wenn sie zugunsten des Vermieters verfallen (Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, 2. Auflage, § 4 RZ. 58). Im berufungsgegenständlichen Fall verfallen zwar nicht die Kautionen selber zu Gunsten der Berufungswerber, sondern die sich daraus ergebenden Zinsen und sind in der Folge diese Zinsen als Vermietungsumsatz zu qualifizieren. Die Zinserträge aus den hinterlegten Kautionen sind in der Folge ein weiteres Mietentgelt und daher umsatzsteuerpflichtig.

Auch wenn das Vorgehen der Berufungswerber gegenüber den Mietern gem. § 27 Abs. 1 Z 1 MRG verboten ist, so ändert dies nichts an der Umsatzsteuerpflicht der Zinsen aus Kautionen, da es für die Besteuerung grundsätzlich ohne Belang ist, ob es sich um rechtlich zulässiges, verbotenes, verpöntes oder strafbares Verhalten handelt (Ruppe, a.a.O. § 1 RZ 15).

Würden die Berufungswerber an die Mieter neben der Kaution auch die Zinsen zurückzahlen, so wäre hinsichtlich der zurückbezahlten Zinserträge eine Entgeltsberichtigung durchzuführen. Es war die Berufung daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 25. Juni 2004