



GZ. RV/0980-W/05,
miterledigt RV/1254-W/05,
RV/1931-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Mag. Walter Labres und Thomas Albrecht im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des Bw., vertreten durch STB, gegen die Bescheide des Finanzamtes 666, vertreten durch WS&JA, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das Jahr 2004 und Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum April bis Juni 2005 nach der am 27. März 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1.	Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2.	Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
3.	Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

4.	Die Berufung hinsichtlich Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
5.	Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum April bis Juni 2005 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der früher im Landwirtschaftsministerium tätige Berufungswerber (Bw.) ist seit November 2002 Pensionist.

Mit Kaufvertrag vom 20. Juni 2001 erwarb der Bw. in L, Niederösterreich – in Kenntnis des schlechten Erhaltungszustandes des Wohn- und Wirtschaftsgebäudes (Pkt III. des Kaufvertrages; ESt-Akt, Dauerbelege AS 36) – einen 3.854m² großen Bauernhof (Vierkanthof) um ÖS 600.000,00.

Am 6. März 2002 (ESt-Akt, Dauerbelege AS 5) gab der Bw. dem Finanzamt mittels Fragebogen die Eröffnung seines Gewerbebetriebes an der Geschäftsadresse in L bekannt. Im Jahr 2002 wolle der Bw. mit dem Gewerbe des Vieh- und Fleischhandels beginnen. Den Jahresumsatz des Folgejahres beziffere er mit etwa € 100.000,00, den Gewinn des Folgejahres mit etwa € 5.000,00. Voraussichtlich werde er etwa 5 Arbeitnehmer beschäftigen. Da beabsichtigt werde, Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Erwerben zu erzielen, beantrage er auch die Erteilung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Mit Erklärung vom 8. März 2002 verzichtete der Bw. gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer und erklärte, seine Umsätze nach den allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuerrechtes versteuern zu wollen.

Der Gewinn des nicht protokollierten Einzelunternehmens wird gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Im Rahmen einer Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme hielt das Betriebsstättenfinanzamt am 28. März 2002 niederschriftlich fest (ESt-Akt, Dauerbelege AS 10), dass der Bw. im Begriff sei, die Firma aufzubauen. Der Betriebsbeginn werde vom Bw. mit Juli/August 2002 angegeben. Das Bauernhaus werde als Firmensitz für den An- und Verkauf von Kälbern, sowie die Vermittlung von Rind- und Schweinefleisch dienen.

Der Niederschrift beigelegt wurden ein Geschäfts- und ein Finanzierungsplan, beide wurden vom Bw. erstellt und datieren 26. Februar 2002, und wurden von ihm als "*Wirtschaftskenn-*

zahlen für den Neubeginn der Viehhandelsfirma *„Vieh- und Fleischhandel Bw.“*, Standort: L, PLZ, NÖ“ (ESt-Akt, Dauerbelege

AS 13 – 20) sowie als *„Geschäftsplan gemäß Bürges Förderungsbank“* (ESt-Akt, Dauerbelege AS 21 – 24) bezeichnet.

Am 2. September 2002 erlangte der Bw. die Gewerbeberechtigung – Gewerbeschein 12 G-02231 (ESt-Akt, Dauerbelege, AS 54).

Am 19. Februar 2003 verständigte die Wirtschaftskammer Niederösterreich das Betriebsstättenfinanzamt von der rechtswirksamen Ruhendmeldung der Gewerbeberechtigung ab dem 1. September 2002 (ESt-Akt 2002, AS 1).

Im Sommer 2001 begann der Bw. mit der Sanierung des Bauernhofes. Die in den Folgejahren in den Bilanzen auf dem Konto *„Anlagen in Bau“* erfassten Sanierungsaufwendungen betrugen:

	ÖS	€
2001	1.453.563,01	105.634,54
2002		62.018,72
2003		15.708,77
2004		18.107,32
2005		20.580,08

1) Einkommen- und Umsatzsteuer 2001 bis 2003 (RV/980-W/05):

In den Jahren 2001 bis 2003 erzielte der Bw. keine Umsätze aus der Tätigkeit des Vieh- und Fleischhandels, die aus den getätigten Sanierungsaufwendungen beantragten Vorsteuern, die erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb sowie die nachträglich geltend gemachten Betriebsausgaben betreffend die (frühere) Beteiligung an der Ö-Viehvermittlungsgesellschaft (in der Folge kurz Ö GesmbH & Co KEG) sind nachstehender Tabelle zu entnehmen:

	Umsätze		Vorsteuern		Verluste Vieh- und Fleischhandel		nachträgliche Betriebsausgaben	
	ÖS	€	ÖS	€	ÖS	€	ÖS	€
2001	0,00	274.604,67	---	154.260,80	---	744.068,37	---	---
2002	0,00		14.678,60		21.281,94		5.530,60	
2003	0,00		4.700,85		27.056,60			0

Im Zuge einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume Jänner 2003 – Mai 2003 hielt das Prüfungsorgan des Finanzamtes am 26. Juni 2003 niederschriftlich fest (USt-Akt, AS 1), dass im Zuge der Betriebsbesichtigung keine Stallungen oder sonstigen Vorrichtungen vorgefunden worden seien, die das Ausüben des Vieh- und Fleischhandelsgewerbes ermöglichen. In jenem Gebäudeteil, in dem die Wohneinheit des Bauernhofes untergebracht sei, beabsichtige der Bw. auch Wohnungen an Studenten zu vermieten. Da der Bw. die meisten Sanierungsarbeiten in Eigenregie durchführe, sei beabsichtigt, im Herbst 2003 auch mit der Vermietung der Wohneinheiten auf dem sanierten Bauernhof zu beginnen. Seitens des

Finanzamtes bestünden allerdings berechnete Zweifel, ob bereits im Herbst 2003 mit diesen Vermietungen begonnen werden könne.

In den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 2003 und 2004 erklärte der Bw. keine Umsätze und keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Bescheiden vom 23. Mai 2002, vom 3. September und 13. Juni 2003 sowie vom 5. Juli 2004 setzte das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 erklärungsgemäß – gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig – fest.

Anlässlich einer weiteren im Oktober 2004 auf dem Bauernhof des Bw. stattgefundenen Nachschau hielt das Amtsorgan fest (Niederschrift vom 18. Oktober 2004, ESt-Akt 2002, AS 118 ff), dass über den Zeitpunkt der Fertigstellung der Um- und Ausbaumaßnahmen, sowohl im landwirtschaftlich (betrieblich) genutzten Teil des Bauernhofes als auch in jenem zur Vermietung und Verpachtung geplanten Teil, keine Zeitangaben gemacht werden könnten. Jener für die Vermietung vorgesehene Gebäudeteil des Bauernhofes habe sich im Wesentlichen – seit der letzten Besichtigung – nicht verändert. Wegen der Umbauarbeiten (Ausgraben des Bodens bis zu den Grundfesten, Beschüttung des Bodens mit Schotter und

Grobbeton, Unterfangen des tragenden Mauerwerks, Erneuerung von Fenstern, Errichten eines getrennten Heizraumes) könne der Bw. keine Zeitangaben über das Ende der baulichen Maßnahmen machen.

Mit Bescheid vom 14. Juli 2004 (ESt-Akt 2002, AS 121 f) wurde dem Bw. die baubehördliche Bewilligung "*zum Umbau bzw. die Adaptierungen der bestehenden Wohnungen und den Einbau einer neuen Wohnung im ehemaligen Wirtschaftsgebäude des Vierkanthofes*" erteilt. Laut Begründung des Bescheides diene die Verwendung der Wohnungsflächen zur Deckung der familieneigenen Wohnbedürfnisse.

Mit Bescheiden vom 5. November 2004 setzte das Finanzamt Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig fest und ließ dabei die beantragten Vorsteuern aus den Sanierungsaufwendungen und die beantragten Verluste aus der gewerblichen Tätigkeit (Vieh- und Fleischhandel) bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt.

In der Bescheidsbegründung (ESt-Akt 2003, AS 49 ff) hielt das Finanzamt fest, dass hinsichtlich des Vieh- und Fleischhandels keinerlei Aktivitäten gesetzt und keine diesbezüglichen Umsätze erzielt worden seien. Auch wären durch die bisher gesetzten Baumaßnahmen im erworbenen Bauernhof keine entsprechenden Stallungen geschaffen worden. Erfolge in einem so langen Zeitraum keinerlei Tätigkeit in Hinblick auf den angekündigten Gewerbebetrieb, so könne nicht von einem einkommensteuerlich beachtlichen Gewerbebetrieb gesprochen werden. Auch begründe ein ursprünglich geplanter Viehhandel keine Unternehmereigenschaft im umsatzsteuerlichen Sinne, wenn über einen Zeitraum von mehr als 2,5 Jahren keinerlei Tätigkeit ausgeübt werde. Vorsteuern aus der Gebäuderenovierung können im Hinblick auf den Viehhandel nicht abgezogen werden, weswegen auch der Anlagenverkauf im Jahr 2002 keinen steuerbaren Umsatz darstelle.

Betreffend Vermietung und Verpachtung wurde begründend festgehalten, dass sich seit der Besichtigung während der Umsatzsteuersonderprüfung im Juni 2003 bis zur Nachschau am 18. Oktober 2004 bei den für die Vermietung vorgesehenen Gebäudeteilen nichts Wesentliches verändert habe. Die baubehördliche Genehmigung vom 14. Juli 2004 sei aufgrund eines Ansuchens vom 1. Juni 2004 und aufgrund der Bauverhandlung vom 21. Juni 2004 erteilt worden. Über den Zeitpunkt der Fertigstellung der zur Vermietung geplanten Wohnung habe der Bw. keine Angaben machen können.

Vorsteuern im Zusammenhang mit einer geplanten Vermietung dürfen nach Ansicht des Finanzamtes erst abgezogen werden, wenn mit ziemlicher Sicherheit feststehe, dass das Gebäude vermietet werde, eine diesbezügliche Absichtserklärung reiche nicht aus. Das Finanzamt kam daher zum Ergebnis, "*... Die Vorsteuern, welche den Gebäudeteil betreffen,*

der einmal für die Vermietung vorgesehen ist, können daher in den Jahren 2001 bis 2003 nicht abgezogen werden. ..."

Zum Verlustabzug hielt das Finanzamt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 fest, dass die Bücher der Ö GesmbH & Co KEG, an der der Bw. beteiligt gewesen sei und daraus Einkünfte erzielt habe (siehe Gewinnfeststellung des Finanzamtes G zu StNr. 999/9999), lückenhaft geführt worden wären. Das laufende Ergebnis der Ö GesmbH & Co KEG sei im Rahmen einer Nachschau in Zusammenarbeit mit dem steuerlichen Vertreter ermittelt worden. In der dabei ausgefertigten Niederschrift sei festgestellt worden, dass *"auf Grund der lückenhaften Buchhaltung der Gewinn/Verlust im Schätzungswege zu ermitteln ist."* Somit sei der laufende Verlust 1998 nicht ordnungsgemäß ermittelt worden und nicht vortragsfähig. Welche Mängel die für die Schätzung herangezogenen Buchhaltungsunterlagen gehabt hätten, werde vom Bw. selbst aufgezeigt. In seinem Schreiben vom 12.6.2004 an das BMF werde ausgeführt, dass für mehr als 1000 Rinder keine Verkaufsbelege vorlagen, was eine geschätzte Summe von 5-6 Mio ÖS ergebe. In seinem Schreiben vom 13.5.2000 werde eine Zessionsliste mit offenen Kundenforderungen von ÖS 3,359.302,00 aufgestellt, in den Buchhaltungsunterlagen für die Schätzung seien nur ÖS 1,877.216,00 ausgewiesen. Der Prüfer des Finanzamtes G habe daher in der Niederschrift vom 27.11.2000 richtigerweise auf die großen Mängel hingewiesen und den laufenden Gewinn geschätzt, was vom steuerlichen Vertreter auch unterschrieben worden sei. Der durch nicht ordnungsgemäße Buchführung ermittelte laufende Verlust (ÖS 1.271.134,00 = Anteil des Bw.) sei daher nicht vortragsfähig. Den Aufgabeverlust (ÖS 1.970.611,00) habe das Finanzamt ohnehin als vortragsfähig beurteilt. Die Höhe des Verlustes sei in einem Feststellungsbescheid ausgewiesen und somit bindend.

Zum Einkommensteuerbescheid 2002 führte das Finanzamt weiters aus, dass die Ö GesmbH & Co KEG im Jahr 2001 im Firmenbuch gelöscht worden sei und seit der Aufhebung des Konkurses mangels Masse im Jahr 1999 drei Jahre vergangen seien, weshalb der Wegfall der Schulden als nachträgliche Betriebseinnahmen im Jahr 2002 zu erfassen sei. Die Lieferverbindlichkeiten der Ö GesmbH & Co KEG hätten zum 31. März 1998 ÖS 2.935.649,00 betragen. Eine Schuldtilgung des Kompagnons des Bw. in Höhe von ÖS 1.447.432,00 hätte die Lieferverbindlichkeiten auf ÖS 1.488.217,00 reduziert. Auf den Bw. entfallen daher ÖS 595.287,00 (40%, € 43.261,00).

Die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2001 bis 2003 wurden vom Finanzamt lt. Anlage 1 zur Berufungsentscheidung ermittelt (ESt-Akt 2003, AS 52).

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2004 erhob der Bw. gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 Berufung und führte begründend aus:

Der Bw. habe im Jahr 2001 beschlossen den Betrieb des Vieh- und Fleischhandels zu eröffnen und zu diesem Zweck einen Bauernhof erworben. Der Kaufpreis des renovierungsbedürftigen Bauernhofes sei zur Gänze dem Grundwert zugeordnet worden.

Durch die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen, welche der Bw. selber durchführe, um Kosten zu sparen, habe sich die tatsächliche Eröffnung des Betriebes immer wieder verzögert. Mit seinem Pensionsantritt habe sich der Bw. verstärkt der Vorbereitung der Eröffnung des Betriebes widmen können und habe auch eine schwere Operation dazu geführt, dass der Bw. Monate körperlich nicht oder nur sehr eingeschränkt habe arbeiten können. Aus diesem Grund seien Anlaufverluste entstanden, die sich wie folgt darstellen:

	ÖS	€
2001	- 154.260,80	- 11.210,57
2002		- 21.281,94
2003		- 27.056,60
Gesamt	- 154.260,80	- 59.549,11

Diese Anlaufverluste entstünden in erster Linie durch Reisekosten, LKW-Aufwendungen, Steuerberatungs- und Telefonkosten, Abschreibungen beweglicher Wirtschaftsgüter, Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter, sowie Zinsen udgl.

Die Kosten der Sanierung des Bauernhofes würden in den einzelnen Jahresabschlüssen des Gewerbebetriebes als "*Anlagen im Bau*" aktiviert und stellen sich folgendermaßen dar:

	ÖS	€
2001	1.453.563,01	105.634,54
2002		62.018,72
2003		15.708,77
Gesamt	1.453.563,01	183.362,03

In den Jahren 2004 und 2005 würden noch ca. € 36.000,00 an Sanierungsanwendungen für die Wohnungen anfallen und ca. € 5.000,00 für die Stallungen.

Durchführung der Sanierung:

Der Bw. habe das Gebäude nur bei trockenem Wetter gesehen, weshalb die faktische Undichtheit des gesamten Daches für den Bw. nicht zu erkennen gewesen sei. Der Austausch des gesamten Daches sei daher die erste große unvorhergesehene Reparatur gewesen.

Ursprünglich hätten im vorhandenen Wohntrakt die Büroräume für den Vieh- und Fleischhandel errichtet werden sollen. Diese Sanierungsmaßnahmen hätten aber erst dann begonnen werden können, nachdem die im ehemaligen und nicht mehr verwendbaren Stall in Ausbau und Sanierung befindliche Wohnung fertig gestellt worden sei, sodass nunmehr hier die Büros des Vieh- und Fleischhandels eingerichtet werden könnten. Diese Räumlichkeiten seien so gestaltet, dass sie sowohl als Büro oder als Wohnung verwendet werden könnten. Ein

weiterer Raum sei als Appartement eingerichtet, um Tiertransporteuren die Einhaltung von Ruhepausen und allenfalls Nächtigungsmöglichkeiten einzuräumen. An diese Wohnung anschließend habe der Bw. den Heizraum errichtet. Mittels über den Innenhof verlegter Heizleitung werde in den vorhandenen Stallungen ein weiterer Boiler für die Heizung der nunmehr adaptierten Wohnungen und für die Wasseraufbereitung für die Kälber errichtet. In diesem Technikraum habe der Bw. auch bereits den Nassbereich (WC, Dusche, Waschbecken) eingerichtet, welcher für das Fremdpersonal, als Desinfektionsraum im Falle von Seuchen und als Seuchenschleuse gedacht sei.

Das gesamte Erdgeschoß habe trockengelegt werden müssen und seien in etwa 45 Laufmeter tragende Mauern bis zu einer Tiefe von einem Meter ausgehoben und unterfangen worden. Umfangreiche Arbeiten und enormer persönlicher Arbeitseinsatz des Bw. (70 cm tiefer Aushub des Fußbodenbereiches, Entfernung von mehr als 100 m³ Erdreich, Einbringung einer 30 cm Rollierung) hätten die Trockenlegung der Wohnung im Erdgeschoß ermöglicht und damit auch Sinn für die Gesamtadaptierung des alten Wohntraktes geschaffen. In weiterer Folge habe der Bw. die Infrastruktur des Wohntraktes erneuert (Strom, Telefon, Wasser, Heizung) und im Erdgeschoß sämtliche Fenster ausgetauscht.

Hofseitig habe der Bw. einen Windfang-Vorbau errichtet, um in das Obergeschoß zu gelangen. Die vorhandene steile Wendeltreppe sei im Zuge der Trockenlegungsarbeiten ersetzt worden. Im Obergeschoß seien noch Fenster und Türen, Bad und Küche sowie Verfließungen der Nassräume und Verlegen der Laminatböden vorzunehmen. Jedenfalls werde der Arbeitseinsatz und Kostenaufwand geringer als im Erdgeschoß ausfallen.

Im Spätherbst und Winter vergangenen Jahres habe der Bw. das Kellerstöckl trockengelegt und renoviert. Sowohl im Gewölbekeller als auch im ersten Stock habe der Bw. einen Betonfußboden hergestellt, sowie Kanal, Wasser und Strom eingeleitet. Für die vorgesehene Speckproduktion – eine Probecharge des luftgetrockneten Kärntner Specks sei bereits produziert worden – habe der Bw. unter dem Dach eine Zwischendecke eingezogen.

Nutzung des Gebäudes:

Den Vierkanthof von der Straße betrachtend werde der linke Bereich des Gebäudes (ehemalige Stallungen) als Büro des Vieh- und Fleischhandels genutzt werden. Die Investitionen in diesem Bereich seien bereits abgeschlossen.

Der rechte Teil des Gebäudes werde in Zukunft als Wohnung vermietet. Über dieser Wohnung befinde sich im Obergeschoß eine weitere Wohnung (90 m²) sowie ein Appartement (33 m²), welche ebenfalls vermietet werden sollen. Da der Bauernhof nur zwei Wohnungen aufweisen dürfe, weise der Bauplan das Appartement sowie die Wohnung im Obergeschoß als eine Einheit aus.

Für die Vermietung werde in weiterer Folge vom Bw. ein Maklerbüro eingeschaltet werden.

Die für den Viehhandel notwendigen Stallungen habe der Bw. im hinteren Teil des Bauernhofes – hinter dem neu errichteten Heizraum – vorgesehen und eingeplant. Noch einzubauen seien eine Betonplatte und die Aufstallung, wobei das Holz für die Aufstallung bereits vorhanden sei. Die Investitionen für die Fertigstellung des Stallbereiches schätze der Bw. mit etwa € 5.000,00 und werde die Fertigstellung voraussichtlich im Juli 2005 erfolgen. Die durchgeführten Investitionen betreffen sämtliche Aufwendungen am gesamten Gebäude. Der Bw. schätze, dass etwa 35 bis 40 % der Gesamtinvestitionen auf die drei Wohnungen entfallen und der übrige Teil der Investitionen dem Gewerbebetrieb zuzurechnen sei.

Vermietung und Verpachtung:

Realistischerweise könne der Bw. – nach Auskunft in der Gemeinde – mit folgenden Mieteinnahmen (ohne Betriebskosten) rechnen:

		€ brutto	€ netto	netto/m ²
Wohnung Erdgeschoß	90 m ²	550,00	500,00	5,56
Wohnung Obergeschoß	90 m ²	650,00	590,91	6,57
Appartement	33 m ²	350,00	318,18	9,64
Gesamt	213 m ²	1.550,00	1.409,09	

Unter Außerachtlassung der Indexierung der Mieteinnahmen einerseits und der Nichtberücksichtigung von Leerstehungen andererseits, errechnen sich die jährlichen Mieteinnahmen somit mit ca. € 16.900,00.

Die jährliche Abschreibung betrage € 1.346,17. Dieser Betrag ergebe sich aus dem 40%-igen Anteil an der Gesamtinvestitionssumme, abgeschrieben auf 66 Jahre (1,5%).

Von den Gesamtverbindlichkeiten (€ 300.000,00) entfallen € 120.000,00 auf die vom Bw. geplante Vermietung und Verpachtung (40%). Aus Gründen der Vorsicht werde von einer 20-jährigen Laufzeit der Kredite und einem Zinssatz von 3,5% ausgegangen; die durchschnittlich jährlich anfallenden Zinsen würden sich somit auf € 1.995,00 belaufen (1/20 des Gesamtzinsenaufwandes von € 39.900,00).

Die sonstigen Werbungskosten schätze der Bw. mit € 5.000,00. Für eine Prognoserechnung ergebe sich nun folgendes Bild:

Mieteinnahmen jährlich	16.900,00
minus AfA	- 1.346,00
minus Zinsen	- 1.995,00
minus sonstige Werbungskosten	- 5.000,00
Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten	8.559,00

Auch wenn Einnahmen nicht in dieser Größenordnung vereinnahmt werden könnten, so sei für den Bereich der Vermietung keinesfalls von Liebhaberei auszugehen.

Unternehmenskonzept:

Der Bw. weise durch seine frühere Tätigkeit im Bundesministerium für Landwirtschaft die notwendigen fachlichen Voraussetzungen für den Betrieb des Vieh- und Fleischhandels auf.

Bereits mit dem Unternehmenskonzept vom 26. Februar 2002 – der Berufung beiliegend – habe der Bw. klare, detaillierte und konkrete Vorstellungen den Betrieb betreffend dargelegt. Ursprünglich habe der Bw. gemeint, mit dem Viehhandel sofort beginnen zu können, jedoch habe diese Tätigkeit infolge fehlender Bewilligungen durch die Bezirkshauptmannschaft noch nicht begonnen werden können. Zum damaligen Zeitpunkt wären die sanitären Einrichtungen und Räumlichkeiten noch nicht vorhanden gewesen. Das Unternehmenskonzept habe daher entsprechend der derzeitigen Vorgehensweise geändert werden müssen.

Liebhabeurbeurteilung:

Dass der Bw. die Absicht habe, Gewinne zu erzielen, ergebe sich aus dem von ihm erstellten Unternehmenskonzept und seiner entsprechenden Fachkenntnis. Auch verfüge der Bw. über zahlreiche Kontakte in der Branche, welche ebenso Voraussetzung für ein erfolgreiches Unternehmen seien.

Die angelaufenen Verluste beinhalten jene Kosten, welche für die Vorbereitungsmaßnahmen zur Betriebseröffnung angefallen seien (z.B. Reisekosten, LKW-Aufwendungen, Telefon- und Beratungskosten).

Das finanzielle Engagement des Bw. an der Firma Ö GesmbH & Co KEG habe nachträglich hohe Ausgaben verursacht und somit den finanziellen Spielraum des Bw. eingeengt. Dies habe dazu geführt, dass die für die Eröffnung des Betriebes notwendigen Sanierungsarbeiten nicht wie geplant zügig durchgeführt werden konnten.

Aus diesem Grund habe der Bw. die Sanierungsarbeiten auch selbst intensiv durchgeführt. Auf die erwähnte schwere Operation werde nunmehr verwiesen. Darüber hinaus wären im Zuge der Sanierung immer wieder zusätzliche Sanierungsaufwendungen aufgetaucht.

Die tatsächliche Eröffnung des Gewerbebetriebes werde nach Abschluss der Investitionen in den Wohnungsbereich (beabsichtigte Vermietung und Verpachtung), somit Mitte des Jahres 2005 geplant.

Die noch durchzuführenden Investitionen für den Gewerbebetrieb stellen sich nur mehr von sehr geringem Umfang dar, sodass – wie auch aus dem Unternehmenskonzept ersichtlich – ein entsprechender Vieh- und Fleischhandel eröffnet werde und im Übrigen von erwirtschafteten und entsprechenden Gewinnen auszugehen sei.

Bisher habe sich die Eröffnung des Gewerbebetriebes aus unvorhersehbaren gewichtigen Gründen, wie

- nicht eingeplante Sanierungsarbeiten,
 - Liquiditätsengpässe,
 - schwere Operation,
 - Notwendigkeit weitere Investitionen zu tätigen, damit eine Vermietung der Wohnung möglich werde,
 - Auflagen der Behörde,
- verzögert.

Hinsichtlich Umsatzsteuer sei festzuhalten, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne jedenfalls nur bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO vorliegen könne. Der Betrieb eines Viehhandels stelle jedenfalls eine unter 1 Abs. 1 L-VO fallende Tätigkeit dar, weswegen die umsatzsteuerliche Einstufung des geplanten Viehhandels als Liebhaberei den gesetzlichen Regelungen widerspreche.

Der Bw. beantrage, dem Berufungsbegehren (antragsgemäße Veranlagung) stattzugeben und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.

2) Umsatz- und Einkommensteuer, Investitionszuwachsprämie 2004 (RV/1254-W/05):

Am 2. Mai 2005 reichte der Bw. die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2004 beim Finanzamt ein und schloss der Einkommensteuererklärung die Beilage zur Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG in Höhe von € 36,10 für das Jahr 2004 bei.

Mit Bescheiden vom 7. Juni 2005 wurde der Bw. zur Umsatz- und Einkommensteuer 2004 veranlagt. Dabei blieben die beantragten Vorsteuern (€ 6.551,21) sowie die beantragten Verluste aus Gewerbebetrieb (€ 45.459,15) außer Ansatz. Mit Bescheid vom 1. Juni 2005 wurde die Investitionszuwachsprämie gemäß § 108 e EStG für das Jahr 2004 mit der Begründung, dass kein Gewerbebetrieb vorliege, mit € 0,00 festgesetzt.

Gleichfalls unberücksichtigt blieb bei der Einkommensteuerfestsetzung der beantragte Verlustabzug in Höhe von € 27.187,15, welcher sich gemäß Beilage zur Einkommensteuererklärung (ESt-Akt 2004, AS 23) aus dem vom Finanzamt anerkannten Verlustabzug bei der Steuerveranlagung für 2003 in Höhe von € -6.923,37, sowie den laut Einkommensteuerberufung vom 8. November 2004 beantragten Verlustvorträgen für die Jahre 2001, 2002 und 2003 in Höhe von € -11.210,58, € -21.281,94 und € -27.250,98 abzüglich des bereits bei der Veranlagung 2003 verbrauchten Verlustabzuges von € -39.479,72 zusammensetzt.

Ebenso blieben als nachträgliche Betriebsausgaben beantragte Aufwendungen des Bw. im Zusammenhang mit der Haftungsübernahme bei der Ö GesmbH & Co KEG in Höhe von € 9.413,51 durch das Finanzamt unberücksichtigt.

In der Bescheidebegründung führte das Finanzamt aus, dass auch im Jahr 2004 keine Tätigkeit im Rahmen des Vieh- und Fleischhandels entfaltet worden sei, weshalb kein steuerlich beachtlicher Gewerbebetrieb vorliege. Auch hinsichtlich Umsatzsteuer liege keine Unternehmereigenschaft vor, da einerseits beim Vieh- und Fleischhandel keine Tätigkeit ausgeübt werde und andererseits auch bei der Vermietung und Verpachtung noch keine konkreten Mietverhältnisse bestünden. Im Übrigen verwies das Finanzamt auf die Bescheidebegründung vom 8. November 2004 betreffend die Jahre 2001 bis 2003.

Zum nicht anerkannten Verlustvortrag führte das Finanzamt begründend aus, dass der für 1998 anerkannte Verlustvortrag bereits mit der Veranlagung 2003 aufgebraucht worden sei und daher ein Verlustvortrag für das Jahr 2004 nicht mehr zustehe.

Hinsichtlich der nicht anerkannten nachträglichen Betriebsausgaben sei festzuhalten, dass diese Aufwendungen einen Hausverkauf des Bw. in Wien betreffen. Da dieser Hausverkauf keinen einkommensteuerbaren Vorgang darstelle, könnten auch damit zusammenhängende Ausgaben steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 28. Juni 2005 erhob der Bw. Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 sowie Investitionszuwachsprämie 2004. Hinsichtlich Umsatzsteuer und Viehhandel decken sich die inhaltlichen Ausführungen im Wesentlichen mit jenen in der gegen die Vorjahre 2001 bis 2003 eingebrachten Berufung.

Hinsichtlich Nichtanerkennung der nachträglichen Betriebsausgaben betreffend Ö GesmbH & Co KEG hielt der Bw. fest, dass es sich dabei um eine Vermittlungsprovision für die Fa. A sowie um Rechtsanwaltskosten gehandelt habe. Die Haftung des Bw. für die Schulden der Ö GesmbH & Co KEG habe sich um diesen Betrag (€ 9.413,51) erhöht.

Betreffend Verlustvorträge führte der Bw. im Wesentlichen Folgendes aus:

In den Gewinnfeststellungsbescheiden der Ö GesmbH & Co KEG betreffend die Jahre 1996 und 1997 habe das Finanzamt Gmunden ausgesprochen, dass die Verluste mangels ordnungsgemäßer Buchführung als nicht vortragsfähig beurteilt würden. Im Steuerbescheid der Ö GesmbH & Co KEG für das Jahr 1998 gehe nicht hervor, ob oder in welcher Höhe für 1998 ein nicht vortragsfähiger Verlust bestehe – § 92 Abs. 1 BAO sehe für abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen die Möglichkeit einer bescheidmäßigen Erledigung vor.

Im Jahr 1998 sei zu Lasten des laufenden Ergebnisses der Ö GesmbH & Co KEG eine Wertberichtigung von Kundenforderungen in Höhe von ÖS 1.900.000,00 (40%-Anteil des Bw.

ca. ÖS 760.000,00) durchgeführt worden. Unter Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben (ÖS -168.356,00) entfalle auf den Bw. ein laufender Verlust von ÖS -1.271.134,00 welcher mit positiven Einkünften von ÖS 612.405,00 ausgeglichen worden sei, sodass ÖS -658.729,00 des laufenden Verlustes offensichtlich verloren gingen. In diesem Zusammenhang sei auf die RZ 4515 der EStRL zu verweisen, wonach Verluste aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 auch ohne ordnungsgemäße Buchführung als vortragsfähig zu beurteilen wären.

Darüber hinaus bleibe festzuhalten, dass die Lieferverbindlichkeiten (nachträgliche Betriebseinnahmen) ebenso in den Jahren 1996 bis 1998 entstanden seien und diese laufenden Verluste offensichtlich nicht vortrags-, sondern nur ausgleichsfähig seien. Eine Berücksichtigung des Wegfalles der Lieferverbindlichkeit im Jahr 2002 in Höhe von € 43.261,00 (ÖS 595.287,00) sei daher nicht richtig. Die noch nicht verbrauchten und für das Jahr 2004 zustehenden Verlustvorträge erhöhen sich daher um diesen Betrag auf € 70.448,15 (= € 27.187,15 lt. Einkommensteuererklärung 2004 zzgl. € 43.261,00 aus dem Wegfall der Lieferverbindlichkeit im Jahr 1998).

Bereits bei der Betriebsaufgabe im Jahr 1998 sei klar gewesen, dass die Lieferanten der Ö GesmbH & Co KEG nicht mehr zur Gänze befriedigt werden könnten. Man hätte bereits im Jahr 1998 zu Gunsten des laufenden Ergebnisses diese Lieferverbindlichkeiten ausbuchen müssen. Die Berücksichtigung des Wegfalles der Lieferverbindlichkeiten in Höhe von ÖS 595.287,00 (€ 43.261,00) als nachträgliche Betriebseinnahme im Jahr 2002 sei daher nicht richtig.

Hinsichtlich Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2004 wurde auf die Berufungsbegründung, wonach der Bw. einen Gewerbebetrieb ausübe, verwiesen.

Betreffend Umsatzsteuer 2004 werde die unternehmerische Tätigkeit des Bw. sowohl im gewerblichen Bereich als auch bei der Vermietung und Verpachtung zur Berechtigung des Vorsteuerabzuges festgehalten.

Der Bw. beantrage daher, der Berufung stattzugeben und die antragsgemäße Veranlagung durchzuführen.

3) Umsatzsteuerfestsetzung 4-6/2005 (RV/1931-W/05):

Mit Bescheid vom 23. August 2005 setzte das Finanzamt abweichend von der Umsatzsteuervoranmeldung – ohne Berücksichtigung der beantragten Vorsteuern in Höhe von € 3.272,05 – die Umsatzsteuer für den Zeitraum 4-6/2005 mit € 0,00 fest und verwies dabei auf die Begründung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2004.

Mit Schreiben vom 23. August 2005 erhob der Bw. dagegen Berufung und verwies begründend auf die bisherigen Berufungsschriftsätze.

Ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen legte das Finanzamt die unter 1) bis 3) angeführten Berufungen der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 12. Mai 2006 legte der Bw. dem unabhängigen Finanzsenat einen am 24. April 2006 abgeschlossenen Mietvertrag betreffend die Vermietung der 214,63 m² großen Wohnung in seinem Bauernhof vor. Darin wurde ein Mietzins von € 1.000,00 (brutto, inkl. Betriebskosten) monatlich für den auf drei Jahre befristeten Mietvertrag vereinbart.

Anlässlich eines am 24. Jänner 2007 im Beisein des Bw. durchgeführten Lokalaugenscheines wurden vom Referenten 79 Bilder angefertigt, welche den Baufortschritt und den Ist-Zustand des Vierkanthofes dokumentieren (Gebäudeaußenansicht, Innenräume, ehemalige Stallungen, etc. ...). Mit Ausnahme der seit 2006 vermieteten Wohnungen wurden bei dieser Gelegenheit sämtliche Gebäudeteile fotografiert und wurden diese Bilder räumlichkeitsbezogen auf dem vom Bw. bereitgestellten Bauplan zugeordnet. Den Parteien des Rechtsmittelverfahrens wurde das Ergebnis dieses Augenscheines (Fotomappe) zur Kenntnis gebracht.

In der am 27. März 2007 durchgeführten Verhandlung verwiesen der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter auf die im bisherigen Berufungsverfahren eingebrachten Berufungsschriftsätze und brachten zu

1.	den Einkünften aus Gewerbebetrieb – Vieh- und Fleischhandel (Umsatz- und Einkommensteuer 2001 – 2004, Umsatzsteuervoranmeldung für die Zeiträume April – Juni 2005 und Investitionszuwachsprämie für 2004) sowie den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,
2.	dem Ansatz nachträglicher Betriebseinnahmen in Höhe von € 43.261 im Jahr 2002 (Wegfall von Lieferverbindlichkeiten) bzw. nachträglichen Betriebsausgaben in Höhe von € 9.413,51 netto im Jahr 2004 im Zusammenhang mit der früheren Beteiligung an der Ö GesmbH & Co KEG sowie
3.	dem Verlustabzug aus dem Jahr 1998

im Wesentlichen ergänzend vor:

ad 1.

Nach Einsichtnahme in den Bauplan sowie in die vom Referenten im Rahmen des Lokalaugenscheines angefertigten Fotos wird angeführt der Bw. aus, dass das dem Finanzamt übermittelte Unternehmenskonzept dem Wissenstand des Jahres 2001/2002 entspreche.

Darin werde beschrieben, wie der Bw. sich den Betrieb vorstelle. Aus damaliger Sicht wären die getroffenen Annahmen plausibel und realistisch. Nach einer Anfangsphase hätten sich auch Gewinne ergeben.

Da der Bw. die Sanierung des Bauernhofes zum großen Teil in Eigenregie durchführe, gewerberechtliche Genehmigungen noch nicht beantragt habe und diese daher noch nicht vorliegen, sowie auf Grund gesundheitlicher Probleme habe sich die Eröffnung des Gewerbebetriebes immer wieder verzögert. Das Erlangen der erforderlichen gewerberechtlichen Genehmigungen stelle allerdings keine Angelegenheit dar, da dafür lediglich eine Begehung des Bauernhofes erforderlich sei. Ebenfalls könne die Erlangung der für den Gewerbebetrieb erforderlichen EU-Nummer keine Schwierigkeit darstellen.

Über Befragen, ob außer den Investitionen in das Gebäude noch andere Investitionen getätigt worden sind, aus denen hervorgehe, dass mit dem Beginn der Tätigkeit ernsthaft zu rechnen sei, führt der Bw. aus, dass noch ein Stallraum benötigt werde. Im Bereich dieses Stalles (Bilder T links 1 – 3) müsse zuerst noch ausgebaggert und in weiterer Folge die Betonplatte gegossen werden. Mit dem bereits vorhandenen Holz könne sodann aufgestellt werden. Die Kosten dafür habe ein Baumeister mit etwa € 5.000,00 veranschlagt.

Lebendtiertransporte (etwa 8 bis 10 Kälber) könne der Bw. mit dem bereits vorhandenen Klein-Lkw (siehe Fotos R3, T2, T3) durchführen. In der Bauphase sei dieser Klein-Lkw zum Transport von Baumaterialien verwendet worden. Der im Unternehmenskonzept vorgesehene 3,5 t schwere LKW sei nicht angeschafft worden, weil dieser sich bisher als nicht notwendig erwiesen habe. Auch seien die für eine Firma mit 3 bis 4 Angestellten erforderlichen Räumlichkeiten, wie sanitäre Anlagen etc. schon vorhanden.

Einen Computer und ein (nicht angeschlossenes) Faxgerät habe der Bw. bereits erworben und sind diese Wirtschaftsgüter auch im Anlagenverzeichnis aktiviert. Diese Geräte befinden sich in jenem Zimmer, in dem er auch schlafe (Foto H). Jedenfalls habe der Bw. auch in seiner Wiener Wohnung eine funktionierende bürotechnische Einrichtung.

Auf die Frage, wann denn konkret mit dem Betrieb begonnen werde, hielt der Bw. fest, dass er lediglich auf die Entscheidung der gegenständlichen Berufung warte. Wenn das daraus resultierende Budget vorhanden sei – der Bw. erwarte für die Jahre 2004 und 2005 eine Einkommensteuergutschrift von etwa € 35.000,00 – könne er den Baumeister mit den restlichen Bauarbeiten (Ausbaggerung des Stalles etc.) beauftragen und sodann in 1-2 Monaten mit dem Betrieb beginnen. Nach wie vor bestehe die konkrete Absicht, einen Gewerbebetrieb zu eröffnen und wären die noch ausstehenden Investitionen vergleichsweise bescheiden und die behördlichen Bewilligungen kurzfristig zu erlangen.

Hinsichtlich Vermietung und Verpachtung hielt der Bw. fest, dass schon beim Kauf des Bauernhofes klar gewesen sei, diesen unternehmerisch nutzen zu wollen. Nachdem er nicht gewusst habe, wie sich der Gewerbebetrieb entwickeln werde, sei auch immer die Option gegenwärtig gewesen, Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung erzielen zu wollen. Seit April 2006 werden die beiden Wohnungen des ehemaligen Wohntraktes des Bauernhofes nunmehr auch vermietet.

Nach eigenem Bekunden des Bw. habe er im Sommer 2005 mit einem Makler Kontakt aufgenommen und habe dieser im Herbst 2005 erstmalig die renovierten Wohnungen des Bauernhofes als Mietobjekt inseriert.

Erstmalig werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Steuererklärung 2005 dargestellt. Da die Liegenschaft einerseits für den Gewerbebetrieb, für die Vermietung und Verpachtung und andererseits auch privat Verwendung finde, werde der die Vermietung und Verpachtung betreffende Teil mit 51,9%, der den Gewerbebetrieb betreffende mit 34% und der im Privatbereich genutzte Teil mit 14,10% ermittelt. Der Bw. überreicht in diesem Zusammenhang eine rechnerische Ermittlung und Darstellung dieser Werte (Beilage zur Niederschrift).

Im Jahr 2006 ergebe sich auch ein Überschuss der Einnahmen, weshalb Vorsteuern für die Vermietung und Verpachtung bereits ab dem Jahr 2001 zu berücksichtigen wären. Bereits seit dem Anschaffungszeitpunkt habe der Bw. für den Fall, dass der Gewerbebetrieb nicht so wie geplant laufe, eine allfällige Vermietung von Räumlichkeiten ins Auge gefasst.

ad 2.

Der laufenden Verlust der Ö GesmbH & Co KEG habe 1998 etwa ÖS 2,7 Mio betragen. Wertberichtigungen zu Kundenforderungen von rund ÖS 1,9 Mio seien dabei berücksichtigt worden. Nach Dafürhalten des Bw. wäre der Eingang der Kundenforderungen die Voraussetzung gewesen, die Lieferverbindlichkeiten bedienen zu können. Als Ergebnis des Krida-Verfahrens sei die Ö GesmbH & Co KEG bereits in den Jahren 1996 und 1997 objektiv und subjektiv zahlungsunfähig gewesen, weshalb ein Ansatz der Lieferverbindlichkeiten als nachträgliche Betriebseinnahmen im Jahr 2002 nicht in Betracht komme. Nach Ansicht des Bw. wären diese Lieferverbindlichkeiten im das Jahr 1998 steuerliche als Einnahmen zu erfassen.

Hinsichtlich der nachträglichen Betriebsausgaben im Jahr 2004 verwies der steuerliche Vertreter auf den ursächlichen Zusammenhang mit den vom Bw. übernommenen Haftungen.

ad 3.

Seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. wird ausdrücklich festgehalten, dass lediglich der sich aus dem Aufgabeverlust der Ö GesmbH & Co KEG resultierende Betrag von

ÖS -1,970.611,00 als vortragsfähig zu beurteilen ist. Der für das Jahr 2001 verbleibende Verlustvortrag wird somit außer Streit gestellt und beträgt ÖS -1,637.545,00.

Abschließend beantragt der Bw. der Berufung stattzugeben und beantragt die Amtspartei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren,

1.	ob die vom Bw. im Zusammenhang mit der von ihm beabsichtigten Tätigkeit eines Fleisch- und Viehhandels erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb sowie die bei der Sanierung des Bauernhofes anfallenden Vorsteuern in den Jahren 2001 bis 2004 steuerlich zu berücksichtigen sind;
2.	ob im Rahmen der gewerblichen Einkünfte für das Jahr 2004 eine Investitionsprämie in Höhe von € 36,10 zu gewähren ist;
3.	ob bereits in den Jahren 2001 bis 2004 Vorsteuern im Zusammenhang mit der erst ab 2006 erfolgten Vermietung von im Bauernhof befindlichen Wohnräumen angefallen sind;
4.	ob im Jahr 2004 nachträgliche Betriebsausgaben betreffend die Beteiligung an der Ö GesmbH & Co KEG zu berücksichtigen sind;
5.	ob im Jahr 2002 durch den Wegfall von Lieferverbindlichkeiten bei der Ö GesmbH & Co KEG nachträgliche Betriebseinnahmen anfallen;
6.	die steuerliche Behandlung der gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für April bis Juni 2005 gerichteten Berufung nach Erlassung des Jahressteuerbescheides 2005.

Ad 1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Vieh- und Fleischhandel (Umsatz- und Einkommensteuer 2001 – 2004)

Der seit November 2002 pensionierte Bw. erwarb im Juni 2001 einen baufälligen Bauernhof (Vierkanthof), mit dessen Sanierung sogleich begonnen wurde. Dem vom Bw. vorgelegten Unternehmenskonzept "*Wirtschaftskennzahlen für den Neubeginn der Viehhandelsfirma Vieh- und Fleischhandel ...*" (Dauerbelege, AS 13 ff) und seinem eigenen Vorbringen zufolge beabsichtigte er am Standort des Bauernhofes einen Vieh- und Fleischhandel zu betreiben.

Das vorerwähnte Unternehmenskonzept vom 26. Februar 2002 enthält u.a. folgende – auszugsweise wörtlich wiedergegebene - Kernaussagen:

"Allgemeine Bedingungen:

1. Personal:

a. 1 Bürokraft

mit Handelsakademie- oder Maturaabschluss, engl. und ital. (erwünscht) Sprachkenntnisse ...

Vorerst werde ich die Bürotätigkeit selbst durchführen ... Somit für die Einzelhandelsfirma, die Handelstätigkeit soweit vorbereiten, wie Übernahmestandorte festlegen und die entsprechenden Absatzmärkte (Werbeschriften und Werbeeinschaltungen) ermitteln ...

b. Einkäufer

Je nach Fortschritt der Tätigkeit werden 1 (bis 2) Personen als Einkäufer bzw. als Kraftfahrer beschäftigt. Vorerst vermute ich, dass ich erst nach erzielttem Handelsumfang an eine Personalaufstockung denke und anfänglich nur mit Aushilfspersonal arbeiten möchte. Gemäß wöchentlicher Preisvereinbarung ... mit Handelspartnern im In- und Ausland die Einkäufe bzw. Verkäufe vornehmen, ... Gewichtskategorien wären bereits bei der Übernahme so zu kennzeichnen, dass im Handelstall Sortierungen nach Gewichtsklassen jederzeit ohne großen Zeitaufwand möglich sind. ...

2. Büro und Handelstall wurden angekauft und entsprechende bauliche Adaptierungen wurden bereits vorgenommen bzw. werden noch durchgeführt ... Der Monatsaufwand für Kredite wird etwa bei S 12.000.- bis S 16.000.- liegen, wobei in der Endausbauphase im Objekt durchaus auch Wohnräume für Mitarbeiter zur Verfügung stehen könnten und im Wege der Vermietung (als Lohnanteil fungieren) auch der Kreditaufwand abgetragen werden kann.

3. Kraftfahrzeuge:

In der ersten Phase ist der Ankauf 1 Klein-Lkw mit 3,5 t bis ca. S 100.000,-- vorgesehen, mit dem etwa bis zu 20 Kälber transportiert werden können ...

4. Eigene Aufgaben Bw.:

... Bürotätigkeit und Firmengeschäfte ... selbst abwickeln ... Übernahmetermine vereinbaren, ... Ich werde anfänglich wohl auf Versteigerungen einkaufen und die Verladungen ab Handelsstall durchführen. Übernommen werden alle Zucht- und NutZRinder, Kälber zur Mast oder Schlachtung ...

5. Einschulung:

Ich werde mich intensiv bei meiner Steuerberatungsfirma einschulen, damit ich die Rechnungen gesetzmäßig erledigen und die Buchungen sorgfältig durchführen kann. Leiharbeitskräfte will ich danach selbst einschulen ...

6. Futterkosten und Betreuungskosten

..., dass möglichst wenig Tiere zwischen eingestallt werden, ... Allgemein dürften zur Reinigung und zur Fütterung wöchentlich etwa 10 Stunden, a S 100,-- aufgewendet werden, was somit jährlich etwa S 50.000,-- betragen würde ... Tierbetreuung kann durch umliegende Nebenerwerbslandwirte erfolgen, ...

7. Investitionen:

a. Als gestecktes Ziel, sollten die angeführten Umsätze geschafft werden. Dazu sind nachstehende Investitionen notwendig:

1 Lkw 3,5 t
Computer, ...
Telefon und Handy
...

Summe Investitionen	ÖS 224.000,-
---------------------	--------------

b. Kredite:

...

Summe	ÖS 4,424.000,-
-------	----------------

8. Ergänzungen zu Personalkosten:

a. Fixkosten und Provision:

Falls Einkäufer beschäftigt werden, ... mit einem niedrigen Fixgehalt und einer Einkaufsprovision honoriert, damit echtes Interesse an der Mitverantwortung angekurbelt ...

b. Da vorerst Einzelfirma errichtet wird, ist kein Geschäftsführer vorgesehen. ...

9. Übernahme der Zukaufware

... Verschiedene Kleinhändler und allenfalls auch Bauern sind bereit, die Tiere selbst anzuliefern ..., dass die Zulieferung auch mittels Frächter organisiert erfolgen könnte, ...

10. Binnenmarkt- und Exportverladung:

... Verladungen werden erst nach Vorlage kostendeckender Bankgarantien durchgeführt. ...

11. Zahlungsziele:

...

B Aufwandkennzahlen:

...

a. Allgemein

Summe Aufwand (ohne Kreditr.u. Zinsen): 809.000,-- (Variante I) bzw. 1,279.000,-- (Variante II)

b Transportkosten für Aufbringung

C Wareneinsatz:

...

<i>Summe Wareneinsatz Einkauf</i>	<i>16,050.000,--</i>
...	
<i>Summe Warenverkauf (Handelsspanne 11%)</i>	<i>18,070.400,--</i>
<i>Differenz</i>	<i>2.020.400,--</i>

...

D Hauptziel und Marktchancen der Firma:

Die wichtige Frage zur Gründung der Firma liegt an der Teilnahmemöglichkeit am Markt, am Marktzutritt und dazu sind einige wesentliche statistische Zahlen anzuführen. ...

... Diese Ziffern lassen durchaus einem ein bis zweiprozentigen Marktzutritt, bis zu mindestens 10.000 Stück jährlich auch für eine neue Firma realistisch erscheinen. ...

E Anhang und Finanzierungsplan

... "

Sämtliche für die Sanierung des Bauernhofes angefallenen Investitionskosten behandelte der Bw. in den folgenden Jahren als Betriebsausgaben bei dem von ihm angekündigten Gewerbebetrieb.

Der Betriebsbeginn wurde vom Bw. ursprünglich mit Juli/August 2002 prognostiziert (Niederschrift über Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 28. März 2002, Dauerbelege AS 10).

Im Zuge einer im Juni 2003 durchgeführten UVA- Prüfung wurden anlässlich einer Betriebsbesichtigung weder Stallungen noch sonstige Vorrichtungen vorgefunden, die das Halten von Tieren ermöglichen (Niederschrift vom 23. Juni 2003, USt-Akt AS 1 ff).

Im Zuge einer weiteren im Oktober 2004 vorgenommenen Nachschau wurde vom Finanzamt folgende Feststellungen getroffen (Niederschrift vom 18. Oktober 2004, ESt-Akt 2002, AS 118):

"... In jenem Gebäudeteil, welcher für die Haltung der Kälber vorgesehen ist, wurde das gestapelte Bauholz entfernt. Für Güllegrube wurde eine Leitung gegraben, die derzeit noch nicht völlig funktionsfähig ist. Der Boden ist nicht befestigt. Der Großteil der Fläche ist mit Bauschutt gefüllt, der später abtransportiert werden soll. ... Über den Zeitpunkt der Fertigstellung sowohl des landw. genutzten Gebäudeteiles als auch der geplanten Wohnungen kann der Bw. keine Zeitangaben machen. ..."

In der im Dezember 2004 hinsichtlich der Zeiträume 2001 bis 2003 eingebrachten Berufung wird ausgeführt, dass die Investitionen für die Eröffnung des Gewerbebetriebes "*fast abgeschlossen*" und nur noch "*geringe Investitionen*" notwendig seien. Die tatsächliche Eröffnung des Gewerbebetriebes sei nach Abschluss der Investitionen in den Wohnungen, somit Mitte des Jahres 2005 geplant.

Auch der am 28. Juni 2005 gegen die Abgabenbescheide des Jahres 2004 eingebrachten Berufung zufolge, ist die Eröffnung des Gewerbetriebes "*somit Mitte des Jahres 2005 geplant.*"

Der Berufungssenat vertritt folgende Auffassung:

Wenngleich eine gewerbliche Tätigkeit bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen, vorliegen kann, so muss jedoch der innere Entschluss des Abgabepflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert sein und der Abgabepflichtige muss weiters zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeiten. Bei einer über mehrere Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Abgabepflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist. Entsprechendes gilt für die umsatzsteuerliche Beurteilung einer Betätigung in der Vorbereitungsphase (VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086; VwGH 5.6.2003, 99/15/0038).

Aufgrund der Aktenlage steht fest, dass der Bw. bis zum jetzigen Zeitpunkt (Ende März 2007) keinen Vieh- und Fleischhandel betreibt und somit das eingangs erwähnte Unternehmenskonzept nicht realisiert wurde. Die seit 2001 vom Bw. weitgehend in Eigenregie durchgeführte Sanierung des Vierkanthofes ist bisher noch immer nicht abgeschlossen.

Den im Akt befindlichen Fotos, welche im Jänner 2007 angefertigt wurden, ist überdies zu entnehmen, dass die Aufnahme der vom Bw. beabsichtigten Tätigkeit des Vieh- und Fleischhandels in absehbarer Zeit nicht erfolgen kann. Hinweise, die auf die im besagten Unternehmenskonzept beschriebene Büro- und Betriebsinfrastruktur schließen lassen, wurden nicht vorgefunden. Vielmehr sind nicht einmal die für den Vieh- und Fleischhandel erforderlichen Stallungen und Laufställe vorhanden. Der im Grundriss des Bauernhofes als Rinderstall bezeichnete Raum (Bilder P1-3) – im Anschluss an den ehemaligen Wohntrakt – befindet sich noch im ursprünglichen Zustand. Jener Bereich (Bilder T links 1-3) – im Anschluss an den neu errichteten Heiz- und Tankraum –, welcher als Laufstall für die kurzfristige Haltung von transportierten Tieren gedacht ist (siehe ESt-Akt 2002, AS 125), ist für diesen Zweck offensichtlich nicht geeignet, da der Aus- bzw. Umbau dieses Bereiches noch immer nicht in Angriff genommen wurde.

Festzustellen ist jedenfalls, dass die als Stallungen vorgesehenen Baulichkeiten sich in keinem für die Unterbringung von Tieren geeigneten Bauzustand befinden. Behördliche Bewilligungen, wie etwa Betriebsanlagenbewilligung liegen nach Angaben des Bw. ebenfalls noch nicht vor.

Auch der dem Vorbringen des Bw. zufolge für die Speckherstellung vorgesehene Raum, welcher nur über den Rinderstall begehbar ist – auf die hygienische Problematik wird hier nicht näher eingegangen –, befindet sich in keinem für eine derartige Produktion erforderlichen

Zustand (Foto Q 1-4). Ebensovienig weist das gleichfalls für den Fleischhandel ("Speckproduktion") vorgesehene sog. "Kellerstöckl" die für eine gewerbliche Tätigkeit notwendigen Einrichtungen auf (Fotos Kellerstöckel 1-7).

Die neu errichteten Räumlichkeiten, welche zur Nutzung im Rahmen des Betriebes vorgesehen wurde, werden vom Bw. ausschließlich zu Wohnzwecken verwendet. Die Einrichtung und Ausstattung dieser Wohnräume (siehe z.B. Bilder C1-2, D1-3, E1, F1, G1, H, I1, J1-4, K1-4) lässt jedenfalls nicht die Annahme zu, dass darin überhaupt eine betriebliche Tätigkeit – noch dazu in dem im Unternehmenskonzept vorgesehenen Umfang – entfaltet werden kann. Daran vermag auch das im Schlafzimmer des Bw. (Foto H) befindliche, nach eigenen Angaben nicht angeschlossene, Faxgerät bzw. Computer nicht zu ändern, zumal derartige technische Einrichtungen auch in den meisten Privathaushalten Verwendung finden.

Auch das vom Bw. wiederholt vorgebrachte Argument, wonach nicht eingeplante Sanierungsarbeiten die Eröffnung des Betriebes verzögert hätten, vermag nicht zu überzeugen, zumal der Kaufvertrag vom 20. Juni 2001 ausdrücklich den Passus enthält, dass der Käufer in Kenntnis des schlechten Erhaltungszustandes der Wohn- und Wirtschaftsgebäude ist. Diese dem Bw. von vornherein bekannte Tatsache, welche letztlich auch die Höhe des Kaufpreises bestimmt hat, kann somit die noch immer nicht erfolgte Betriebseröffnung nicht rechtfertigen.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs.3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben, und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Nach § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur

... 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23)

...

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb jene Einkünfte, die aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Wie auch Doralt (Kommentar zum EStG 1988, § 23 RZ 5) ausgeführt hat, definiert

§ 23 Z 1 EStG 1988 den Betriebsbegriff für alle betrieblichen Einkunftsarten

(§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) und sieht die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Auffangtatbestand vor.

Im vorliegenden Fall ist folglich – vor einer Prüfung, ob es sich um Liebhaberei handelt – auf die Frage einzugehen, ob es sich bei der vom Berufungswerber beabsichtigten Tätigkeit in den

Jahren 2001 bis 2004 grundsätzlich um eine betriebliche handeln kann (siehe auch VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.4.1996, 92/15/0092, ausführt, *"ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güteraustausches oder Leistungsaustausches teilnimmt. Dies setzt im Allgemeinen die grundsätzliche und nach objektiven Kriterien zu beurteilende Bereitschaft voraus, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat."*

Seit der Anschaffung des Bauernhofes im Jahr 2001 bis zum jetzigen Zeitpunkt hat der Bw. – die von ihm erstellten "Wirtschaftskennzahlen" nicht einmal ansatzweise verwirklicht, sondern unbestrittenermaßen keine Leistungen, die auf einen Vieh- und Fleischhandel hindeuten, angeboten und somit auch nicht am Markt teilgenommen. Angesichts dieses fast 6-jährigen Zeitraumes ist – unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen – für den Berufungssenat weder das objektivierbare Interesse des Bw. an einer Realisierung des Projektes erkennbar, noch die Ernsthaftigkeit seines Vorhabens, nämlich zielstrebig einen Gewerbebetrieb zu eröffnen, nachvollziehbar.

Vielmehr hat sich der Bw. nach seiner Pensionierung nach eigenen Angaben in diesen Jahren ausschließlich mit der bis zum jetzigen Zeitpunkt noch nicht vollendeten Sanierung des Bauernhofes beschäftigt. Das Verhalten des Bw. ist nach Auffassung des Berufungssenates nicht als eindeutig auf die Schaffung einer Einkunftsquelle aus Gewerbebetrieb gerichtet anzusehen.

Eine unternehmerische Tätigkeit ist nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates von einem zielstrebigem, auf eine rasche Betriebseröffnung gerichteten Verhalten des am Wirtschaftsleben Teilnehmenden gekennzeichnet.

Vorrangig hat sich der Bw. mit der kapitalintensiveren Sanierung des ehemaligen Wohntraktes des Bauernhofes beschäftigt, als die nach seinen Angaben geringe Investition von € 5.000,-- für die Errichtung des Rinder- und Laufstalles (Bilder T Links 1-3) vorzunehmen, um mit seiner geplanten Tätigkeit des Vieh- und Fleischhandels endlich beginnen zu können. Angesichts des Umstandes des immer wieder Hintanstellens dieser *"vergleichsweise bescheidenen Investition"* kann der unabhängige Finanzsenat keine zielgerichteten Handlungen, welche auf die Eröffnung des Gewerbebetriebes gerichtet sind, erkennen, zumal ein Rinder- und Laufstall eine (wenn nicht sogar die wesentliche) Voraussetzung für die Ausübung des Gewerbebetriebes, wie er dem Bw. vorschwebt, darstellt. Diese Schlussfolgerung erhärtet sich auch aus den Angaben in der Niederschrift vom 26. Juni 2003 (USt-Akt AS 1), in welcher festgehalten wurde:

"Wo früher die Stallungen waren wurden Räumlichkeiten geschaffen, die später dem Viehhandel als Büroräume dienen sollen. Es handelt sich dabei um 4 Räume und 2 Badezimmer. Ein Teil der Räume wird derzeit von [Bw.] als Arbeitsraum und Umkleideraum benutzt. Derzeit ist eine kleine Küche angeschlossen. ..."

Aus welchem Grund die Vornahme der Investition für den Rinder- und Laufstall, dessen relativ rasche Herstellung – nach eigenen Angaben könnte der Bw. nunmehr binnen zweier Monate den Betrieb eröffnen – bisher unterblieb, ist nicht nachvollziehbar.

Bereits in der (ersten) die Zeiträume 2001 bis 2003 betreffenden Berufung vom Dezember 2004 betonte der Bw., dass die für die Stallungen noch ausstehenden Sanierungsaufwendungen bei etwa € 5.000,00 liegen würden. Auch in der mehr als zwei Jahre später stattgefundenen Berufungsverhandlung wird das Investitionsvolumen – unverändert noch immer – mit rund € 5.000,00 beziffert. Welche Umstände den Bw. daran gehindert haben, diese von ihm selbst als gering bezeichneten Betrag in der Zwischenzeit zu investieren, um die Eröffnung des Gewerbebetriebes ernsthaft voranzutreiben, wurde von ihm nicht dargelegt. Die von der Judikatur geforderte Zielstrebigkeit ist für den Berufungssenat jedenfalls nicht erkennbar und deutet die Vorgehensweise des Bw. – die Sanierung des Bauernhofes weitgehend in Eigenregie durchzuführen – keinesfalls auf eine künftige Eröffnung eines Vieh- und Fleischhandels hin.

Betrachtet man die bis zum jetzigen Zeitpunkt getätigten Investitionen (z.B. Sanierung des gesamten Daches des Bauernhofes; Errichtung einer Wohnung im ehemaligen Wirtschafts-trakt, siehe Fotostrecken C-K; Errichtung eines Tank- und Heizungsraumes, siehe Fotos M), so stehen diese nach Ansicht des Finanzsenates mit der Eröffnung eines Gewerbebetriebes nicht in Zusammenhang, sondern liegen im bloßen Besitz und der Erhaltung der Liegenschaft, wie dies auch im Rahmen einer privaten Nutzung der Fall wäre, begründet.

Liegt eine dem Bw. zurechenbare Betätigung im Betrieb eines Vieh- und Fleischhandels aber in den Streitjahren nicht vor, so erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit der Liebhabereiverordnung schon allein deshalb, weil sich eine nicht entfaltete Betätigung einer Beurteilung ihrer konkreten Ertragsaussichten ebenso entzieht, wie einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst ist.

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen geht der Berufungssenat daher davon aus, dass der Bw. auch keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt hat, die zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Ad 2. Investitionszuwachsprämie für 2004

Gemäß § 108 e Abs. 1 EStG 1988 kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) abgesetzt werden.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. ...

Tatbestandsmäßige Voraussetzung für die Gewährung der Investitionszuwachsprämie ist die Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, von Einkünften aus selbständiger Arbeit bzw. von Einkünften aus Gewerbebetrieb. Da der Bw. – wie sich aus vorstehenden Ausführungen ergibt – keine dieser tatbestandsmäßigen Voraussetzungen erfüllt, ist in der Versagung der Investitionszuwachsprämie für 2004 eine Rechtswidrigkeit nicht zu erblicken.

Ad 3. Vorsteuern in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Im Rahmen der im Juni 2003 durchgeführten UVA-Prüfung äußerte der Bw. erstmals die Absicht, den ehemaligen Wohnbereich des Bauernhofes an Studenten vermieten zu wollen. Festgehalten wurde weiters, dass die meisten der Sanierungsarbeiten in diesem Bereich des Bauernhofes vom Bw. in Eigenregie durchgeführt werden (USt-Akt AS 1 ff, Niederschrift vom 23. Juni 2003).

Am 14. Juli 2004 erlangte der Bw. von der Gemeinde die baubehördliche Bewilligung (ESt-Akt 2002, AS 121), einen Umbau des Bauernhofes vorzunehmen. Demnach wurde im Wesentlichen der östliche Gebäudetrakt saniert [Anm.: ehemaliger Stallbereich] und eine zweite Wohneinheit eingebaut. Die bestehende Wohnung [Anm.: ehemaliger Wohntrakt des Bauernhofes] wurde dabei auf das Obergeschoss erweitert. Laut Begründung des Baubewilligungsbescheides dient die Verwendung der Wohnungsflächen zur Deckung der familien-eigenen Wohnbedürfnisse. Der Baubewilligung ist sohin weder zu entnehmen, dass der Bw. den Betrieb eines Fleisch- und Viehhandels geplant hat, noch dass er die Vermietung von Wohnungen beabsichtigt.

Anlässlich einer Nachschau am 18. Oktober 2004 (ESt-Akt 2002, AS 118, 119) hielt das Amtsorgan den Bauzustand des die Vermietung betreffenden Gebäudeteiles wie folgt fest:

"... Jener Gebäudeteil, der für die Vermietung vorgesehen ist, hat sich im Wesentlichen nicht verändert. Der Fußboden wurde bis zur Grundfestung (ca. 70 cm tief) ausgegraben und mit Schotter versehen. Die tragenden Mauern wurden unterfangen und der angefallene Schutt abtransportiert. 7 Fenster wurden erneuert, Innenwände teilweise grob verputzt. Im Erd- und Obergeschoss wurde ein Kamin eingezogen. Über den Zeitpunkt der Fertigstellung sowohl des

landwirtschaftlich genutzten Gebäudeteiles als auch der geplanten Wohnungen kann der Bw. keine Zeitangaben machen. ..."

Eine Trennung und Aufteilung der getätigten Sanierungsaufwendungen und Investitionen in einen auf die beabsichtigte betriebliche Tätigkeit (Vieh- und Fleischhandel) und in einen auf die beabsichtigte Vermietungstätigkeit entfallenden Anteil nahm der Bw. in den Streitjahren 2001 bis 2004 ebenso wie eine Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht vor, sondern erfolgte dies erstmals für das Jahr 2005. Aus den Steuererklärungen der Streitjahre 2001 bis 2004 (samt Beilagen) ist die eindeutige Absicht einer späteren Einkunfts-erzielung durch Vermietung ebenso wenig erkennbar, wie das Vorbringen des Bw. in der Berufungsbegründung, wonach etwa 35 bis 40 % des gesamten Sanierungsaufwandes den auf die Vermietung und Verpachtung entfallenden Anteil betreffen. Einer in der Berufungsver-handlung vom Bw. vorgelegten Aufstellung ist nunmehr zu entnehmen, dass etwa 51,9 % der Investitionskosten durch die Vermietung und Verpachtung verursacht wären.

Mit der Umsatz- und Einkommensteuererklärung des Jahres 2005 vom 20. Juni 2006, bean-tragte der Bw. erstmalig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei den Steuerveran-lagungen zu berücksichtigen und legte auch erstmals eine Überschussermittlung bei (€ -11.745,46). Ergänzend führt der Bw. dabei aus, dass die Wohnung im Erdgeschoss im September 2005 fertig gestellt und Vermittlungsaufträge an Immobilienmakler im September 2005 erteilt wurden. Somit habe laut Bw. seit September 2005 Vermietungsabsicht (für 42 %) bestanden. Die auf die Vermietung und Verpachtung entfallenden Werbungskosten wurden in der Buchhaltung des Gewerbebetriebes verbucht und betreffen diese zu 51,9 %.

Während des Berufungsverfahrens legte der Bw. einen auf drei Jahre befristeten Mietvertrag vom 24. April 2006 vor. Demnach erzielt der Bw. nunmehr einen monatlichen Mietzins von € 1.000,-- (brutto, inkl. Betriebskosten).

Der Berufungssenat vertritt folgende Auffassung:

Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Objekt können unter Umständen auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) oder noch keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Das Vor-liegen von Werbungskosten ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nur dann anzu-nehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzu-nehmen ist (VwGH 22.1.1985, 84/14/0016).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 23.6.1992, 92/14/0037, zum Aus-druck gebracht, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vor-steuern weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung

noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreichen.

Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet.

Bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nach der Rechtsprechung nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit "*ziemlicher Sicherheit*" feststehen (Ruppe, UStG 1994, Kommentar², Tz 134 ff zu § 2, 288 f). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst wird.

Dass in den Jahren 2001 bis 2004 die von der Judikatur geforderte *eindeutige* Vermietungsabsicht beim Bw. nicht vorgelegen ist, ergibt sich einerseits aus den Steuererklärungen und andererseits aus der mit 23. Dezember 2004 datierten Berufung betreffend die Streitjahre 2001 bis 2003. So wird auf Seite 17 der Berufung (ESt-Akt 2003, AS 77) etwa ausgeführt:

"... Es war von Beginn der Sanierungsarbeiten weg die klare Absicht, die Räumlichkeiten entweder selbst im Rahmen des Gewerbebetriebes zu verwenden oder zu vermieten, wobei primär die Verwendung im Rahmen des Gewerbebetriebes im Vordergrund stand. ..."

Auch auf Seite 20 der Berufung vom 28. Juni 2005, betreffend das Streitjahr 2004, wird ausgeführt,

"... wurden bei den Investitionen im Erdgeschoß/Obergeschoß bereits berücksichtigt, dass gegebenenfalls auch eine Vermietung von Liegenschaftsteilen möglich sein soll, wenn einzelne Räume nicht für den Gewerbebetrieb bzw. Wohnung für Dienstnehmer verwendet werden. ..."

Die – von der Judikatur des VwGH geforderte – ernsthafte Vermietungsabsicht des Bw. kann daher nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall in den Jahren 2001 bis 2004 als nicht klar erwiesen angesehen werden. Diese in freier Beweiswürdigung getroffene Schlussfolgerung gründet sich in Anbetracht vorstehender Berufungsausführungen insbesondere auf den Umstand, dass der Bw. nicht ausschließlich eine Vermietung des Objektes vor Augen hatte, sondern diese Verwertungsmöglichkeit nur eine Alternative für den Fall darstellte, dass keine Verwendung im Gewerbebetrieb erfolgen sollte. Die Richtigkeit

dieser Schlussfolgerung bestätigte sich auch im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach die Option der Vermietung der Wohnungen im Bauernhof von der Entwicklung des wirtschaftlichen Erfolges des Vieh- und Fleischhandels abhängig gemacht wurde. Das Abhängigmachen der Vermietung von Räumlichkeiten vom zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg eines noch nicht eröffneten Gewerbebetriebes begründet nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine eindeutige Vermietungsabsicht im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, zumal die dabei auftretenden Unsicherheitsfaktoren die Eindeutigkeit der Vermietungsabsicht ausschließen.

Außerdem wäre in diesem Zusammenhang noch anzumerken, dass auch aus der vom 14. Juli 2004 stammenden Baubewilligung von einer Vermietung nicht die Rede ist, sondern lediglich davon, dass die Verwendung der Wohnungsflächen zur Deckung der familieneigenen Wohnbedürfnisse dient.

Zu Beginn der Sanierungsarbeiten in den Jahren 2001 und 2002 war jedenfalls eine künftige Vermietungsabsicht aus den Steuererklärungen nicht erkennbar, geschweige denn als "*klar erwiesen*" im Sinne der Rechtsprechung des VwGH. Auch in den Jahren 2003 und 2004 wurden vom Bw. im Zuge der mit ihm aufgenommenen Niederschriften lediglich Absichtserklärungen abgegeben, die noch dazu nicht einmal in den Steuererklärungen ihren Niederschlag gefunden haben. Über diese bloßen Absichtserklärungen hinausgehende Umstände sind erstmals im Jahr 2005 erkennbar.

Unter dem Blickwinkel obigen Ausführungen, erachtet es der unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass die Vermietungsabsicht des Bw. – nicht zuletzt auch aufgrund seiner eigenen Angaben in den Steuererklärungen des Jahres 2005 – erstmals mit Beendigung des Ausbaues der bestehenden Wohneinheit im Erdgeschoss nach außen hin in Erscheinung trat. Das Maß der bloßen Absichtserklärung überschritt der Bw. mit der Beauftragung eines Immobilienmaklers zur Vermittlung von Mietern im Herbst 2005. Im Sinne der oben erwähnten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (17.5.1988, 85/14/0106) wurde damit der Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft des Bw. begründet.

Die Berufung war daher in diesem Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

Ad 4. Nachträgliche Betriebsausgaben (Einkommensteuer 2004)

Mit Alleinvermittlungsauftrag vom 21. Dezember 2000 (Maklervertrag gemäß § 14 Maklergesetz) beauftragte der Bw. als Eigentümer einer Liegenschaft in Wien 13 die Fa. A mit dem Verkauf seines im Privatvermögen befindlichen bebauten Grundstückes. Als Provision vereinbarten die Vertragsparteien ÖS 374.400,00 brutto (USt ÖS 62.400,00). Selbst

für den Fall, dass der Bw. ein zweckgleichwertiges Rechtsgeschäft selbst abschließt, verpflichtete er sich im Maklervertrag zur Zahlung der vereinbarten Provision.

Bis zum Jahre 2001 erzielte und erklärte der Bw. mit diesem bebauten Grundstück Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (ESt-Akt 2001, AS 32), und wurde dieses im Jahr 2001 veräußert. Die Vermittlung des Verkaufes kam allerdings nicht durch den beauftragten Makler zustande.

Mit dem Veräußerungserlös von etwa ÖS 7,5 Mio bediente der Bw. die Deckung seiner im Konkurs der Ö GesmbH & Co KEG übernommenen Haftung und angefallenen Schulden.

Der Zivilprozess (11Cg-96/03) betreffend die vom Bw. vertraglich zugesicherte Provision wurde von den Vertragsparteien mit Vergleich beendet, worin der Bw. sich verpflichtete € 10.000,00 (brutto, darin enthalten USt € 1.666,67) an die Fa. A als Provisionsentgelt zu leisten. Die diesbezüglich im Jahr 2004 angefallenen Rechtsanwaltskosten betrugen € 1.300,90 (brutto, darin enthalten USt 216,82).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Aufwendungen die im Zusammenhang mit einer seinerzeitigen Betriebsführung stehen, aber erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen, werden vom § 32 Z 2 EStG 1988 erfasst, welcher auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit zu den Einkünften des § 2 Abs. 3 EStG 1988 rechnet. Demnach können Aufwendungen, die nach Aufgabe oder Veräußerung des Unternehmens anfallen, nachträgliche Betriebsausgaben sein, wenn sie einen engen Zusammenhang zum (ehemaligen) Betrieb aufweisen.

Betrachtet man nunmehr die berufungsgegenständlichen Aufwendungen (Provisionszahlungen und Rechtsanwaltskosten), so ergibt sich nach Dafürhalten des Berufungssenates, dass diese Aufwendungen ausschließlich mit dem Verkauf eines im Privatvermögen des Bw. befindlichen bebauten Grundstückes in Zusammenhang stehen und nicht durch den Betrieb der mit Vieh handelnden Ö GesmbH & Co KEG verursacht sind. Dieser betriebliche Zusammenhang wird auch nicht dadurch hergestellt, dass der Bw. den Veräußerungserlös zur Tilgung seiner betrieblichen Schulden verwendete.

In der Beurteilung des Finanzamtes, wonach diese Aufwendungen keine nachträglichen und vorsteuerabzugsfähigen Betriebsausgaben darstellen, kann somit keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Ad 5. Nachträgliche Betriebseinnahmen (Einkommensteuer 2002) – Wegfall von Liefer-

verbindlichkeiten

Über das Vermögen der Ö GesmbH & Co KEG wurde im Jahr 1998 der Konkurs eröffnet und damit die betriebliche Tätigkeit eingestellt. Vom steuerlichen Vertreter wurde für das Jahr 1998 das laufende Betriebsergebnis sowie ein Aufgabeverlust/gewinn ermittelt, wobei die ausstehenden Forderungen zu Lasten des laufenden Betriebsergebnisses zu 100% wertberichtigt wurden, während laut den diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der am 27. November 2000 aufgenommenen Niederschrift eine Verbuchung der offenen Lieferverbindlichkeiten iHv ÖS 2.935.649,00 als a.o Ertrag deshalb unberücksichtigt blieb, weil davon ausgegangen wurde, *"dass die diversen Beträge im Rahmen des Konkursverfahrens angemeldet wurden und durch die Abweisung des Konkurses mangels Masse nach wie vor bestehen."*

Im Jahr 1999 wurde der Konkurs mangels Vermögens abgewiesen, im Jahr 2001 erfolgte die Löschung der Ö GesmbH & Co KEG im Firmenbuch.

Abweichend von der Steuererklärung hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 43.261,00 € (ÖS 595.287,00) als nachträgliche Betriebseinnahmen angesetzt, welche wie folgt ermittelt wurden:

	ÖS
Lieferverbindlichkeit per 31.3.1998	2.935.649,00
abzügl. Zahlung S	-1.447.432,00
LV, die offenbar nicht beglichen wurden	1.488.217,00
davon betrifft den Bw. 40%	595.287,00

Die Auffassung des Finanzamtes, wonach im Jahr 2002 beim Bw. aus der Nichtgeltendmachung der Lieferverbindlichkeiten nachträgliche Betriebseinnahmen anzusetzen seien, wird vom unabhängigen Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht geteilt:

Gemäß § 32 Z 2 1. Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen).

Aufgrund der einkommensteuerlichen Systematik sind bei den betrieblichen Einkünften alle in einem Betriebsvermögen vorhandenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe steuerlich zu erfassen. Damit sind insbesondere alle Forderungen und Verbindlichkeiten bei der letztmaligen Ermittlung des Betriebsvermögens anzusetzen. Der Eingang der Forderungen bzw. die Begleichung der Verbindlichkeiten bleibt daher ohne steuerliche Folgen. Dies muss auch dann gelten, wenn die Forderungen oder Verbindlichkeiten unrichtigerweise nicht oder unrichtig ausgewiesen wurden (VwGH 19.3.1985, 84/14/0178).

Aus der Wortfolge "*Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit*" ist somit abzuleiten, dass damit nur solche Einkünfte bzw. Verluste zu erfassen sind, die sich nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe ereignen und daher nicht in der Betriebsaufgabengewinnermittlung berücksichtigt werden konnten (VwGH 22.10.1996, 95/14/0018). Tritt zu Tage, dass Forderungen oder Verbindlichkeiten unrichtigerweise nicht oder unrichtig ausgewiesen wurden, so kann es – soweit verfahrensrechtlich überhaupt möglich – nur mehr zu einer Korrektur der seinerzeitigen Aufgabegewinnermittlung kommen.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich Anhaltspunkte dafür, dass nicht der unbeschränkt haftende Komplementär, sondern der Bw. als (beschränkt haftender) Kommanditist die Lieferverbindlichkeiten anlässlich der Betriebsaufgabe der Ö GesmbH & Co KEG (anteilig) in sein Privatvermögen übernommen hat, der Aktenlage jedenfalls nicht entnehmen lassen. Durch die beschränkte Haftung der Kommanditisten wäre es den Gläubigern der Ö GesmbH & Co KEG aber auch nicht möglich gewesen, über dessen Hafteinlage hinaus, Ansprüche gegen ihn geltend zu machen. Die Frage, ob durch den Wegfall der Lieferverbindlichkeiten daher beim Bw. überhaupt nachträgliche Betriebseinnahmen anfallen können, kann im gegenständlichen Fall aber dahingestellt bleiben.

Denn selbst wenn man diesbezüglich der vom Finanzamt vertretenen Auffassung folgen sollte, war bereits im Jahr 1999 – nach Abweisung des Konkurses mangels Vermögens - für die Gläubiger angesichts der beschränkten Haftung der Kommanditisten und der Vermögenslosigkeit des Komplementärs klar erkennbar, dass mit einer Realisierung ihrer Forderungen nicht zu rechnen war. Nach Auffassung des Berufungssenates stand daher spätestens zu diesem Zeitpunkt unzweifelhaft fest, dass mit der Geltendmachung der noch offenen Lieferverbindlichkeiten durch die Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist und folglich die Verbindlichkeiten auch nicht mehr zu Zahlungen führen werden. Eine gewinnerhöhende Auflösung der Lieferverbindlichkeiten wäre daher spätestens im Jahr 1999 vorzunehmen gewesen.

Im Hinblick darauf, dass die Jahre vor 2001 nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens sind, erübrigt sich aber auch eine nähere Auseinandersetzung mit der vom steuerlichen Vertreter aufgeworfenen Frage, ob die Verbindlichkeiten nicht bereits im Zuge der im Jahr 1998 erfolgten Betriebsaufgabe gewinnerhöhend zu erfassen gewesen wären und daher nur eine Korrektur der Aufgabegewinnermittlung möglich wäre.

Der Ansatz nachträglicher Betriebseinnahmen unter dem Titel „Schuldnachlass“ im Jahr 2002 hat aus vorstehenden Gründen jedenfalls zu unterbleiben, weshalb der Berufung in diesem Punkt stattzugeben war.

Ad 6. Umsatzsteuervoranmeldung April bis Juni 2005

Mit Bescheid vom 28. Juli 2005 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2005 mit 0 € fest. Am 17. November 2006 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2005.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

a.	nicht zulässig ist oder
b.	nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Nach *Ritz* (BAO-Handbuch, § 274, S 187; RdW 2002, S 524) betrifft § 274 BAO in der Neufassung die Gegenstandsloserklärung von Berufungen und die Erweiterung des Geltungsbereiches von Berufungen. Die Neufassung gelte daher seiner Ansicht nach in allen Fällen, in denen ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt.

§ 274 BAO sei daher insbesondere auch bei Umsatzsteuer(jahres)veranlagungsbescheiden, die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide aus dem Rechtsbestand beseitigen, anwendbar. Aus rechtspolitischen Überlegungen habe der Gesetzgeber Nachteile für Abgabepflichtige verhindern wollen, die in Unkenntnis des Anwendungsbereiches des bisherigen § 274 BAO nach Verfügung der Wiederaufnahme eines mit einem angefochtenen Bescheid abgeschlossenen Verfahrens den neuen Bescheid nicht mit Berufung bekämpfen (im Glauben, dies sei entbehrlich, weil die Berufung gegen den bisherigen Bescheid noch nicht erledigt sei). Die Anwendbarkeit des § 274 BAO setze wie bisher voraus, dass die Berufung gegen den früheren Bescheid im Zeitpunkt der Erlassung des späteren Bescheides noch offen sei. Sei § 274 BAO anwendbar, so habe dies zwei Folgen:

- Soweit der spätere Bescheid dem Begehren der Berufung (gegen den Bescheid, den er ersetzt) Rechnung trage, sei die Berufung zugleich mit der Erlassung des ihn ersetzenden Bescheides als gegenstandslos geworden zu erklären.
- Im Übrigen gelte die gegen den früheren Bescheid gerichtete Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Die in der Literatur vertretene Rechtsanschauung zur Neufassung des § 274 BAO wird seitens des Berufungssenates aus folgenden Überlegungen nicht geteilt:

Es trifft zwar zu, dass auch ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 bei Erlassung eines Umsatzsteuerveranlagungsbescheides gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 aus dem Rechtsbestand ausscheidet, weil an seine Stelle dann der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid tritt, doch tritt ein Umsatzsteuerveranlagungsbescheid nicht nur an dessen Stelle, sondern geht darüber hinaus.

Im Verhältnis zu den anderen von *Ritz* (BAO-Handbuch, § 274 BAO, Seite 187, 188) genannten Fällen mangelt es hier an einer Zeitraumidentität und damit verbunden auch an einer Sachidentität. Im Extremfall würden zwölf gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gerichtete Berufungen als gegen einen einzigen Umsatzsteuerveranlagungsbescheid gerichtet gelten. Tritt der Veranlagungsbescheid allerdings über den Wirkungsbereich eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides hinaus, ist bei umgekehrter Betrachtung zu sagen, dass eine Berufung, die gegen einen Bescheid mit nur einem einmonatigen Wirkungsbereich gerichtet ist, bei fingierter Weitergeltung als gegen einen Bescheid gerichtet anzusehen wäre, der einen zwölfmonatigen Wirkungsbereich umfasst. Da es im Abgabungsverfahren (grundsätzlich) keine Teilrechtskraft gibt, wäre ein Umsatzsteuerjahresbescheid auch hinsichtlich jener Zeiträume angefochten, die als Voranmeldungszeiträume gar nicht Gegenstand der Berufung sein konnten, weil sie andere Zeiträume als den angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffen. Eine gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid erhobene Berufung könnte dann nur als ergänzender Schriftsatz zur (ursprünglichen) Berufung angesehen werden (sinn-gemäße Anwendung von VwGH vom 27.3.1996, 95/13/0264, mwN).

Denkbare Veranlagungsbescheide, die als Rumpfwirtschaftsjahr nur einen Monat umfassen, oder Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 iVm § 201 Abs. 4 BAO, in denen Voranmeldungszeiträume eines ganzen Kalenderjahres zusammengefasst wurden, vermögen obige Überlegungen zur fehlenden Zeitraum- und Sachidentität nicht zu entkräften.

Mit Ausnahme von Umsatzsteuerfestsetzungs- und Umsatzsteuerjahresbescheiden ist allen anderen bei *Ritz* angeführten Fällen von aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Bescheiden und diese ersetzende Bescheide gemeinsam, dass sie von Amts wegen ergehen, weshalb die Abgabenbehörde genaue Kenntnis darüber hat, ob ein Berufungspunkt durch den ersetzenden Bescheid weggefallen ist oder nicht. Im Gegensatz dazu ergeht ein Umsatzsteuerjahresbescheid iSd § 21 Abs. 4 UStG 1994 in aller Regel aufgrund einer Abgabenerklärung. Der Idealfall, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung als die Summe der in zwölf Umsatzsteuervoranmeldungen erklärten Tatbestände anzusehen ist, ist in der Praxis so gut

wie nicht anzutreffen. Die Abgabenbehörde hätte daher zur Erledigung der weiter geltenden Berufung mit Vorhalt zu klären, ob ein Berufungspunkt noch offen ist oder nicht.

Eine Anwendbarkeit des § 274 BAO auf Umsatzsteuerfestsetzungs- und -veranlagungsbescheide ist weiters auch deshalb nicht anzunehmen, da auch das Berufungsbegehren – "*Verbuchung des Gutschrift laut UVA*" – im Jahresverfahren ausgeschlossen ist, denn anders als im Umsatzsteuer-Vorsollverfahren hat auch dann ein Umsatzsteuerjahresbescheid zu ergehen, wenn das Finanzamt der Umsatzsteuerjahreserklärung folgt. Die Berufungsanträge wären entsprechend umzudeuten.

Der Berufungssenat schließt sich daher den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzseantes vom 22. Februar 2005, RV/0939-W/04 vollinhaltlich an.

Aus vorangeführten Gründen wird § 274 BAO idF AbgRmRefG bei Umsatzsteuerfestsetzungs- und -veranlagungsbescheiden für nicht anwendbar gehalten und war die Berufung in diesem Punkt – durch die Erlassung des Jahressteuerbescheides – als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Anlage 1 (Besteuerungsgrundlagen lt. Finanzamt)

Anlage 2 (Besteuerungsgrundlagen für 2002 und 2003 lt. UFS)

Wien, am 4. April 2007