

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Dr. Gernot Wolfsgruber und Kommerzialrat Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin VB Eveline Wünscher am 22. Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch S., Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., W., gegen die Bescheide vom 24. August 2001 des Finanzamtes Mürzzuschlag, vertreten durch Fachobergerinspektor Bertram Siegl, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Bescheid) und Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner bis Mai 2001 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der vorläufig ergangene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2000 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner bis Mai 2001 bleibt unverändert.

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

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen einer Umsatzsteuer-Nachschauführung die im Zusammenhang mit der Liegenschaft (Einfamilienhaus) in P. geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt, da lt. Grundbuchs auszug nicht der Bw., sondern Ch.S. Eigentümer sei (vgl. Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes vom 23. August 2001 und Punkt 4. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 8. August 2001).

Dagegen hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO liege auf Grund des gegenseitigen verbindlichen Angebotes hinsichtlich Verkaufes bzw. Kaufes der Liegenschaft und der darauf erfolgten Annahme zum gleichen Preis und zu gleichen Bedingungen lt. Vertrag vom 27. Mai 2000 wirtschaftliches Eigentum vor.

Für den Vorsteuerabzug sei nicht relevant, ob grundbürgerliches Eigentum gegeben ist. Auf Grund des wirtschaftlichen Eigentums und auf Grund der Tatsache, dass das Objekt bereits zur Nutzung an den wirtschaftlichen Eigentümer übergeben worden sei, sei daher bereits eine unternehmerische Tätigkeit gegeben, die zum Vorsteuerabzug berechtige.

Im Ergänzungsschreiben vom 12. Dezember 2001 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass das Objekt auf Grund des von der Gemeinde P. für die Zeit vom 15. Mai bis 3. September verhängten Bauverbotes erst im Frühjahr 2002 fertiggestellt werden könne. Nach Fertigstellung werde nach einem geeigneten Mieter gesucht bzw. das Objekt in verschiedenen Zeitschriften inseriert werden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2002 teilte der Bw. schließlich nachstehendes mit:

Es seien noch keine Mietverträge abgeschlossen und demgemäß keine Mieteinnahmen erzielt worden. Mit Vertrag vom 27. Mai 2000 sei mit Herrn Ch.S. eine "unwiderrufliche Verkaufszusage" vereinbart worden. Nachdem sämtliche Verkaufsbedingungen erfüllt und auch Investitionen in das Objekt wie Adaptierungsarbeiten, Anschaffung von Einrichtungsgegenständen usw. zum Zwecke der Vermietung getätigten worden seien, habe sich Herr Ch.S. geweigert, eine verbücherungsfähige Urkunde zu unterfertigen und sei vom

Vertrag zurückgetreten. Da eine Rückabwicklung des Vertrages verweigert worden sei, habe sich eine Klagsführung als notwendig erwiesen, was eine vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer des Jahres 2000 erforderlich mache. Nach Abschluss des Rechtsstreites werde entweder eine umsatzsteuerpflichtige Investitionsablöse seitens des Beklagten, Herrn Ch.S. erfolgen bzw. werde das Objekt, falls die Eigentumsübertragung doch zustandekommen sollte, plangemäß vermietet werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt folgendermaßen begründet:

Der Bw. habe beabsichtigt, das streitgegenständliche Einfamilienhaus, in dem er und seine Lebensgefährtin, Frau H.S. gewohnt habe, um 1.500.000,00 S zu erwerben. Der Liegenschaftseigentümer, Herr Ch.S. habe am 27. Mai 2000 handschriftlich eine verbindliche, unwiderrufliche Verkaufszusage, die Frau H.S. das Wohnrecht bis September 2001 eingeräumt habe, verfasst. Der Bw. habe am 2. Mai 2001 den Kaufpreis in Höhe von 1.500.000,00 S bezahlt. Eine Einverleibung des Eigentums sei jedoch nicht erfolgt. Herr Ch.S. habe im April des Jahres 2002 schriftlich erklärt, dass er sich an die Zusage nicht mehr gebunden fühle, worauf der Bw. eine Leistungsklage mit dem Begehr der Rückzahlung der Kauf- und Investitionssumme erhoben habe. Der Finanzbehörde habe der Bw. erklärt, dass er beabsichtige, das Objekt in der Sommersaison zu vermieten und das restliche Jahr mit seiner Lebensgefährtin selbst zu bewohnen.

Bei der Errichtung von Wohnraum müsse nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, damit der Vorsteuerabzug vor Erzielung von Einnahmen gewährt werden könne, die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärungen hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen.

Bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer Art nach sowohl zur unternehmerischen als auch zur privaten Verwendung bestimmt sein könnten (im vorliegenden Fall die Sanierung eines Einfamilienhauses, in der die Lebensgefährtin wohne) werde die Unternehmensbezogenheit und damit die Unternehmereigenschaft idR nicht sofort abschließend beurteilt werden können. Seien Vorbereitungshandlungen ihrer Art nach typischerweise zur nichtunternehmerischen Nutzung bestimmt und könne deren Unternehmensbezogenheit nicht nachgewiesen werden, sei in der Vorbereitungsphase nicht von der Unternehmereigenschaft auszugehen.

Wenn die unternehmerische Tätigkeit die aktive Phase nicht erreiche, sondern in der Phase der Vorbereitung stecken bleibe, komme es entscheidend darauf an, ob in der Phase der

Vorbereitung die erklärte Absicht bestanden habe, in die aktive Phase einzutreten und damit steuerbare Umsätze zu erzielen.

Im vorliegenden Fall habe die Vermietungsabsicht weder durch bindende Vereinbarungen, noch durch sonstige Umstände, die über die bloße Absichtserklärung hinausgehen, nachgewiesen werden können. Die Vorbereitungshandlungen deuteten nicht eindeutig auf eine beabsichtigte Vermietung hin. Er habe eine neue Zufahrt errichtet, den Bungalow saniert und Einrichtungsgegenstände gekauft. Überdies habe der Bw. nach seinen eigenen Angaben mit seiner damaligen Lebensgefährtin, Frau H.S., die bis September 2001 das Wohnrecht und lt. Grundbuchsatzung auch das Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft habe, in diesem Haus gewohnt.

Im Vorlageantrag führte der Bw. ergänzend Folgendes aus:

Als Beweis für die ernsthafte Absicht und als Vorbereitungshandlung schlechthin könne wohl die Einbringung der Leistungsklage gegen Ch.S. betrachtet werden, da ohne Übertragung des Objektes an ihn eine Vermietung nicht möglich sei. Dass auf Grund der Klage und der damit verbundenen unklaren Situation betr. den Zeitpunkt des Beginnes mit der Vermietung keine großen Anzeigenaktionen gestartet worden seien, sei verständlich. Aus diesem Grund sei auch eine vorläufige Veranlagung beantragt worden.

Da er seine Objekte in der Steiermark auf Grund seiner Kontakte alle selbst ohne Beauftragung diverser Maklerbüros und Durchführung von Inseraten vermietet habe, stehe einer schnellen Vermietung nach Eigentumsübertragung nichts im Wege. Außerdem liegen diverse mündliche Vorverträge bereits vor.

Die Tatsache, dass er mit seiner damaligen Lebensgefährtin, Frau H.S. dieses Haus fallweise bewohnt und sie ihr Wohnrecht bis September 2001 genutzt habe, ändere nichts an der Tatsache, dass die von ihm getätigten Investitionen für eine spätere Vermietung bestimmt gewesen seien. In der Vereinbarung vom Mai des Jahres 2000 werde auch festgehalten, dass die Liegenschaft lastenfrei übergeben werde, was bedeute, dass das eingetragene Fruchtgenussrecht der Frau H.S. bei Eigentumsübertragung gelöscht werden würde.

Der Senat hat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum UStG 1972 - diese Judikatur ist auch auf die Rechtslage nach dem UStG 1994 uneingeschränkt anwendbar - können Vorsteuern bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der

Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Gerade bei Gebäuden, die auch Wohnzwecken dienen können, kommen Vorsteuern vor einer Einnahmenerzielung nur zum Tragen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht.

Ob diese eben geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 17.12.1998, 97/15/0046; VwGH 25.6.1997, 94/15/0227; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 23.6.1992, 92/14/0037 und VwGH 25.11.1986, 86/14/0045).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Auch wenn Ch.S. durch sein vertragswidriges Verhalten den Bw. letztlich aus wirtschaftlichen Gründen - "Darüber hinaus hat der Beklagte nach Vertragsabschluss entgegen seiner vertraglichen Zusicherung, die Liegenschaft lastenfrei zu stellen und dem Kläger ins Eigentum zu übertragen, die Liegenschaft mit einem Pfandrecht über € 190.000,00 samt Zinsen, Verzugszinsen und einer Nebengebührensicherstellung zugunsten der Raiffeisenbank Sch-F-Sch. belastet, die bezügliche Pfandurkunde datiert vom 08.03.2002" - dazu gezwungen hat, sein Klagebegehren ausschließlich darauf zu beschränken, dass der Beklagte schuldig gesprochen werde, der klagenden Partei den Betrag von € 178.048,44 samt 8 % Zinsen aus diesem Betrag seit 2. Mai 2001 zu bezahlen (vgl. Klagesschrift vom 26. Juni 2002), kann daraus nichts für ihn gewonnen werden.

Selbst wenn man nämlich das vertragswidrige Verhalten des bisherigen Eigentümers der Liegenschaft als eine vom Bw. unbeeinflussbare Unwägbarkeit qualifiziert, kann daraus noch nicht zwingend die Vorsteuerabzugsberechtigung abgeleitet werden. Denn aus der bloßen Absichtserklärung allein und der Tatsache, dass bereits mit der Adaptierung des Gebäudes begonnen worden ist, kann noch nicht zwingend auf die künftige unternehmerische Nutzung geschlossen werden. Denn dazu bedarf es nach der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung tritt. Die behauptete

Vermietungsabsicht hat weder in den Streitjahren noch während des Berufungsverfahrens in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden. Vielmehr hat der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2002 ausdrücklich mitgeteilt, dass keine Mietverträge abgeschlossen worden seien.

Dass die Vermietungsabsicht auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärungen hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststeht, vermag der erkennende Senat im vorliegenden Fall auch nicht zu erkennen. Denn gerade die Tatsache, dass der Bw. mit seiner ehemaligen Lebensgefährtin (Mutter des Eigentümers Ch.S.) zeitweise im streitgegenständlichen Haus wohnhaft war - lt. vorgelegtem Meldezettel der Gemeinde P. vom 3. Juli 2001 handelte es sich um einen Nebenwohnsitz - und nach den im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach er nach eigenen Angaben beabsichtigte, "das Haus in der Sommersaison zu vermieten und das restliche Jahr mit seiner Lebensgefährtin selbst zu bewohnen", beweist, dass er offenkundig jedenfalls auch ein privates Wohnbedürfnis befriedigen wollte. Diesfalls stellen die getätigten Investitionen, wie die Errichtung einer neuen Zufahrt, die Sanierung des Gebäudes und die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (Küchenblock, Esstisch, Sofa, Sesseln, Bett) keine geeigneten Umstände dar, die mit ziemlicher Sicherheit auf die Vermietungsabsicht schließen lassen. Denn diese Aufwendungen kommen zweifellos auch dem zeitweise dort wohnhaften Bw. und auch seiner damaligen Lebensgefährtin, die jedenfalls bis September 2001 ein Wohnrecht hatte, zugute. Die Ausführungen des Bw. bezüglich der Vermietungsabsicht beschränken sich auf die bloße Behauptung, dass er im Falle der Eigentumsübertragung die Absicht gehabt habe, das Haus während der Sommermonate zu vermieten.

Weshalb die Einbringung der Leistungsklage gegen Ch.S. als Beweis für die ernsthafte Vermietungsabsicht und als Vorbereitungshandlung schlechthin gelten müsse, da ohne Übertragung des Objektes an ihn eine Vermietung nicht möglich sei, ist für den erkennenden Senat unerfindlich. Denn das Klagebegehren zielt eindeutig, wie oben ausgeführt worden ist, ausschließlich auf die Rückabwicklung unter vollständiger Rückzahlung der vom Bw. getragenen Aufwendungen ab. Unabhängig von der beabsichtigten Nutzung, hätte angesichts dieser Sachlage wohl jeder Geschädigte die Rückzahlung der erwachsenen Aufwendungen begehrt. Ein unmittelbarer und zwingender Zusammenhang der Klagsführung, die, wie aus dem Klagebegehren eindeutig und unmissverständlich hervorgeht, ausschließlich auf Ersatz der erwachsenen Aufwendungen abstellt, mit der behaupteten Nutzung im Wege der Vermietung kann daraus wohl keinesfalls abgeleitet werden. Vielmehr wird mit der

Klagsführung ausschließlich die Beseitigung des erlittenen finanziellen Schadens angestrebt. Wie aus dem Telefax vom 5. September 2002 der die Klage einbringenden Rechtsanwaltskanzlei an die bevollmächtigte Vertreterin des Bw. hervorgeht, hat er "letztlich diesen Rücktritt zur Kenntnis nehmen müssen".

Nach außen erkennbare Umstände, aus denen mit ziemlicher Sicherheit auf die Vermietungsabsicht geschlossen werden kann, sind somit aus der Aktenlage nicht erkennbar.

Zu den Ausführungen des Bw., wonach die Liegenschaft ihm bereits zur Nutzung überlassen worden sei und er diese vorübergehend als wirtschaftlicher Eigentümer nutze, ist festzustellen, dass sich mit dem Rücktritt vom Vertrag durch Ch.S. im April 2002 und die daraufhin eingebrachte Klage, womit er lediglich die Rückabwicklung unter vollständiger Erstattung der entstandenen Aufwendungen begeht, sämtliche Behauptungen bezüglich unternehmerischer Nutzung nach Eigentumsübertragung mit der Realität nicht in Einklang bringen lassen. Die Formulierung des Begehrens in der Klage vom 26. Juni 2002 beweist, dass er selbst, vor allem unter Bedachtnahme auf die Tatsache, dass die Liegenschaft mittlerweile mit einer Hypothek über € 190.000,00 belastet worden ist, keine realistische Chance sieht, die Eigentumsübertragung durchzusetzen. Aber selbst wenn in einigen Jahren die Eigentumsübertragung zustandekäme, würde dies nichts an der Beurteilung ändern. Denn streitentscheidend ist einzig und allein die Tatsache, dass im vorliegenden Fall die von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geforderte Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Vorsteuern bereits in der Vorbereitungsphase einer behaupteten unternehmerischen Tätigkeit nach den obigen Erwägungen nicht erfüllt ist.

Somit kann die vom Bw. behauptete Vermietungsabsicht nicht als erwiesen angenommen werden, weshalb die strittigen Vorsteuern nicht im Zusammenhang mit Vorbereitungshandlungen zu einer unternehmerischen Tätigkeit stehen und daher nicht abzugsfähig sind.

An dieser Beurteilung vermögen auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung vom Bw. und seiner bevollmächtigten Vertreterin zur Glaubhaftmachung der Vermietungsabsicht gemachten Ausführungen, wonach der streitgegenständliche Bungalow, sollte die Eigentumsübertragung tatsächlich zustandekommen - die nächste Gerichtsverhandlung finde Ende November 2003 statt - ebenso wie die auf demselben Grundstück befindliche Villa in kürzester Zeit zur Vermietung gelangen werde, nichts zu ändern. Denn abgesehen davon, dass die anhängige Klage nicht auf Eigentumsübertragung, sondern auf Rückabwicklung unter vollständiger Rückzahlung der dem Bw. erwachsenen Aufwendungen lautet, kann durch diese

Ausführungen die Beweiswürdigung, dass für die Streitjahre aus den oben angeführten Gründen die Vermietungsabsicht als nicht erwiesen anzunehmen ist, nicht erschüttert werden. Die Behauptung, wonach der Bw. versucht habe, die unter Geltendmachung des Vorsteuerabzuges angeschafften Einrichtungsgegenstände in Bausch und Bogen zu verkaufen, zeigt nach Ansicht des erkennenden Senates, dass offensichtlich auch er selbst nicht mehr ernsthaft an das Zustandekommen der Eigentumsübertragung glaubt. Mit den übrigen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vermag der Bw. jedoch keine Umstände aufzuzeigen, die eine Änderung der Beweiswürdigung des erkennenden Senates bewirken würden.

Da auf Grund der vorhin dargelegten Erwägungen bezüglich der Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2000 keine Ungewissheit besteht, war der angefochtene, gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangene Bescheid für endgültig zu erklären. Denn die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist nach den Bestimmungen des § 279 Abs. 1 und § 280 BAO berechtigt bzw. verpflichtet, auf neue Tatsachen, die ihr im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen (vgl. VwGH 19.8.1997, 95/16/0328 und VwGH 26.1.1994, 92/13/0097).

Bezüglich der vom Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2002 unter Hinweis auf die Klagsführung begehrten Vorläufigkeit der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2000 ist Folgendes auszuführen:

Da der erkennende Senat im Wege der freien Beweiswürdigung auf Grund der obigen Ausführungen zum Ergebnis gelangt ist, dass die Vorsteuerabzugsberechtigung für dieses Streitjahr nicht gegeben ist, da die zwingend erforderliche Vermietungsabsicht als nicht erwiesen anzunehmen ist und der Ausgang des zivilgerichtlichen Verfahrens keinen Einfluss auf die Lösung der Streitfrage hat, war die Endgültigerklärung auszusprechen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 22. Oktober 2003