

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Anschrift, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OEG, Steuerberatungskanzlei, 4060 Leonding, Hochstrasse 1, vom 16. April 2004 und vom 18. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden, vertreten durch Dr. Paul Weisser, betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2001 vom 24. März 2004 und Umsatzsteuer 2002 vom 26. April 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	0 €	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	0 €
			abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer	-4.775,33€
			Berichtigungen	+/-€/S
				S

festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-4.775,33€
2001	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	0€	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	0€ -70.803,81€ +/-€/S
				S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-70.803,81€
2002	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	16.695,71€	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer und Einfuhrumsatzsteuer Berichtigungen	2.193,36€ -26.758,51€ +/-€/S
				S
festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)				-24.565,15€

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe2002 sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 27. Oktober 1999 die Liegenschaft EZ Grundbuch 45203 Linz samt dem darauf befindlichen Gebäude Str.nn. Zum Zeitpunkt des Kaufes war das Gebäude leer stehend, in früheren Jahren befand sich im Erdgeschoss und im ersten Obergeschoss ein traditionelles Cafehaus. Das Gebäude wurde in der Folge teilweise abgerissen und neu errichtet bzw. generalsaniert.

Wie sich aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 17. Mai 2002 und den Ausführungen des Bw. ergibt, war die im Folgenden angeführte Nutzung geplant. Diese Nutzung ergibt sich

nach dem Aktenvermerk des Finanzamtes auch aus einer Einsicht in Baupläne. Das Erdgeschoss und das erste Obergeschoss sollten als Konditorei und Cafehaus, das zweite Obergeschoss und das Dachgeschoss für drei Wohnungen und eine Ordination genutzt werden. Aus den im Akt aufliegenden Verträgen ergibt sich, dass die Ordination ab Dezember 2001 umsatzsteuerpflichtig (20 %) vermietet wurde. Ebenso wurden ab Jänner bzw. Februar 2002 die Wohnungen steuerpflichtig vermietet.

Nach dem Aktenvermerk des Finanzamtes erfolgte die Finanzierung der Gebäudeerrichtung durch einen Yen-Kredit und durch Eigenkapital.

Das Erdgeschoss und das erste Obergeschoss waren zu diesem Zeitpunkt nicht vermietet. Allerdings findet sich im Akt ein Mietvertrag vom 15. Juni 2004. Nach diesem Mietvertrag werden beide Geschosse im Gesamtausmaß von 174 m² steuerpflichtig an eine Mieterin vermietet. Die Versteuerung erfolgt mit dem Steuersatz von 20 %. Eine durch den Referenten durchgeführte Besichtigung des Gebäudes von Außen ergab, dass die beiden Geschosse derzeit zwar nicht als Cafehaus oder Konditorei genutzt werden, sich in beiden Stockwerken aber ein Geschäft für diverse Waren und Kunstgegenstände befindet.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2001 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt mit, dass seit November 2000 Anschaffungskosten für das neue Gebäude angefallen sind und, dass der Vorsteuerabzug aus diesen Anschaffungskosten vorgenommen wurde. Am 16. April 2002 langte beim Finanzamt ein Schreiben ein, in dem der steuerliche Vertreter des Bw. erklärt, dass der Bw. gem. § 6 Abs. 2 UStG zur Steuerpflicht optiert und er somit die aus der Vermietung des Geschäftslokales in der Str.nn erzielten Umsätze steuerpflichtig behandeln werde.

Wie der Niederschrift vom 24. April 2002 zu entnehmen ist, stellte der Prüfer im Rahmen einer UVA-Prüfung für den Zeitraum April bis Dezember 2001 Folgendes fest: Die im Prüfungszeitraum angefallenen Vorsteuerbeträge würden Teilrechnungen für den Um- bzw. Neubau des Hauses Str.nn betreffen. Laut den Erläuterungen des Abgabepflichtigen sei beabsichtigt, das Erdgeschoss und das erste Obergeschoss als Cafe/Konditorei zu vermieten und das zweite bzw. dritte Obergeschoss werde bereits ab Februar 2002 als Wohnung vermietet. Laut Aussage des Abgabepflichtigen sei bezüglich der "Geschäftsraummieten" beabsichtigt, zur Steuerpflicht zu optieren und nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 die Erlöse mit 20 % zu versteuern. Weiters wird ausgeführt, dass bis zum Zeitpunkt der Prüfung kein Mieter für die Geschäftsräumlichkeiten gefunden werden konnte und es laut Aussagen des Abgabepflichtigen keinerlei schriftliche Vereinbarungen mit einem Interessenten bzw. Mieter bezüglich dieser Räumlichkeiten gebe. Nach Ansicht des Prüfers sei jedoch ein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten erst dann zulässig, wenn eine

Geschäftsbeziehung mit einem Mieter besteht bzw. wenn der Vermieter nachweisen kann, dass er mit dem Mieter des Geschäftslokales eine Vereinbarung dahingehend getroffen hat, dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln wird und dem Mieter die darauf entfallende Umsatzsteuer gem. § 11 UStG 1994 in Rechnung stellen wird. Deshalb seien die auf den Um- bzw. Neubau des Geschäftslokales entfallenden Vorsteuerbeträge im Prüfungszeitraum nicht anzuerkennen. Aus Vereinfachungsgründen (Nutzung des Objektes zu 50 % als Geschäftslokal bzw. 50 % als Wohnungen) werden die bisher abgesetzten Vorsteuerbeträge um pauschal 50 % gekürzt.

Dieser Rechtsansicht entsprechend erging am 22. Mai 2002 ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Dezember 2001. Gegen die sich daraus ergebende Vorsteuerkürzung iHv. 35.442,25 € brachte der Bw. am 7. Juni 2002 eine Berufung ein. Darin führt der Bw. aus, dass auch seitens des Finanzamtes unstrittig anerkannt worden sei, dass die beiden Stockwerke als Geschäftslokal vermietet werden würden. Darüber hinaus habe der Bw. mit Schreiben vom 15. April 2002 dem Finanzamt verbindlich mitgeteilt, dass die aus der Vermietung des Geschäftslokales erzielten Umsätze steuerpflichtig behandelt werden würden. Damit stehe, wie in Rz 900 der UStRL 2000 gefordert, aus den angeführten, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit Sicherheit fest, dass der Bw. eine solche Vereinbarung abschließen werde und der Vorsteuerabzug müsse somit in voller Höhe zustehen.

Aus einer Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 2003 ergibt sich, dass das Geschäftslokal im September 2003 noch nicht vermietet war. Die mit der Vermittlung beauftragte Hausverwaltung sei aber intensiv auf Mietersuche für das gegenständliche Objekt.

Aus dem weiteren Verfahren betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Dezember 2001, welches letztlich mit der Gegenstandsloserklärung eines Vorlageantrages auf Grund des zwischenzeitig ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheides endete, ergeben sich noch folgende für das gegenständliche Verfahren bedeutsame Umstände. Insbesondere weist der Bw. im Vorlageantrag darauf hin, dass nach den UStRL 2000 und dem Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2003 vom 5. bis 7. Mai 2003 für die Gewährung des Vorsteuerabzuges in derart gelagerten Fällen nicht allein auf das Vorliegen bindender Verträge abgestellt werden könne. Vielmehr seien auch andere über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände, die auf eine zukünftige steuerpflichtige Vermietung schließen lassen, zu berücksichtigen. Zu berücksichtigen wären etwa Werbemaßnahmen wie z.B. die Bewerbung von Geschäftslokalen, die mit ziemlicher Sicherheit nur für vorsteuerabzugsberechtigte Mieter geeignet sind oder die Form der Finanzierung. In der Anlage zum Vorlageantrag übermittelt der Bw. beispielhaft mehrere Anbote der Hausverwaltung, welche für den Bw. tätig ist, als Nachweis für die geforderten

Werbemaßnahmen. Weiters weist der Bw. darauf hin, dass es sich um ein Geschäftslokal handle, dass mit ziemlicher Sicherheit nur für vorsteuerabzugsberechtigte Mieter geeignet sei. Die Lokalität entspreche genau den Gegebenheiten, die früher dort für eine bekannte Konditorei genutzt worden war. Weitere Vermittlungsbemühungen und vorsteuerabzugsberechtigte Mieter könnten jederzeit zusätzlich nachgereicht werden. Finanziert sei das betreffende Geschäftslokal mittels eines japanischen Yen-Kredites worden, sodass typischerweise keine kurzfristige Finanzierung vorliege. Die im Anhang mitübersandten Schreiben der mit der Vermittlung beauftragten xy an potenzielle Mieter stammen vom 15. September 2003, 11. April 2003, 3. Dezember 2002 und 29. August 2002. Die beiden Schreiben aus dem Jahr 2003 weisen ausdrücklich darauf hin, dass "eine Nettomiete in bestimmter Höhe zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer" anfallen werde. In dem Schreiben aus 2002 wird lediglich die "Nettomiete" bekannt gegeben. Weiters ergibt sich aus diesem Schreiben, dass die Räumlichkeiten auch im September 2003 nicht fertig gestellt waren, da darauf hingewiesen wird, dass bei Zustandekommen einer Mietervereinbarung die Fertigstellungsarbeiten, wie Verputz, Bodenbeläge, Sanitäreinrichtungen etc. in Abstimmung zwischen dem Mieter und den Liegenschaftseigentümer durchgeführt werden.

Entsprechend der Rechtsansicht des Bw., dass die Vorsteuern auf Grund der mit ziemlicher Sicherheit feststehenden steuerpflichtigen Vermietungsabsicht abzugsfähig seien, gab er die Vorsteuern in den Umsatzsteuererklärungen in folgender Höhe an. Für das Jahr 2000 wurden 65.709,60 S (4.775,30 €), für 2001 974.281,68 S (70.803,81 €) und für 2002 26.758,51 € an Vorsteuern erklärt bzw. beantragt.

Die Erlöse wurden für die Jahre 2000 und 2001 mit 0.- und für das Jahr 2002 mit € 16.695,71 erklärt. In den Erklärungen für die Jahre 2000 und 2001 ist ausdrücklich angeführt, dass nicht zur Regelbesteuerung optiert wurde. Für die Erlöse im Jahr 2002 wurden in der Erklärung keine gemäß § 6 Abs. 1 Zi 27 (Kleinunternehmer) steuerfreien Erlöse angeführt.

Mit Bescheid vom 24. März 2004 betreffend Umsatzsteuer 2000 anerkannte das Finanzamt einen Gesamtbetrag an Vorsteuern von 34.555,00 S (2.511,21 €). Aus der Begründung dieses Bescheides ergibt sich, dass in Anlehnung an die Feststellungen in der Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 24.4.2002 die Vorsteuern um den Betrag von 31.155,00 S zu kürzen gewesen seien.

Ebenfalls mit Bescheid vom 24. März 2004 betreffend Umsatzsteuerbescheid 2001 wurde die geltend gemachte Vorsteuer in Anlehnung an das Ergebnis der UVA-Prüfung um die Hälfte (487.141,00 S, 35.401,92 €) gekürzt.

Im Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 26. April 2004 kürzte das Finanzamt unter Verweis auf die Bescheidbegründung des Umsatzsteuerbescheides 2001 die geltend gemachten

Vorsteuern abermals um die Hälfte, sodass sich nach dem Bescheid ein Gesamtbetrag an Vorsteuern iHv. 13.379,26 € ergibt.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 brachte der Bw. am 19. April 2004 Berufung ein. Mit Schreiben vom 18.5.2004 (eingelangt am 19. Mai 2004) berief der Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002. Die Berufungen wurden in weiterer Folge dem UFS zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

In den Berufungen verweist der Bw. zunächst inhaltlich auf seine Ausführungen im Berufungsverfahren betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Dezember 2001 und wiederholt dann die dort getroffenen Ausführungen.

Eine telefonische Rücksprache mit dem Betriebsprüfer ergab, dass sich dieser nicht mehr exakt erinnern könne, wie die baulichen Gegebenheiten im Prüfungszeitraum waren. Wie bereits o.a., hat der Prüfer aber im Aktenvermerk vom 17. Mai 2002 festgehalten, dass sich nach Einsicht in die Baupläne ergebe, dass für das Erdgeschoss und das erste Obergeschoss eine Nutzung als Konditorei und Cafehaus vorgesehen sei.

Mit Vorhalt vom 27. April 2006 (wurde auch dem Amtsvertreter zur Information und allfälligen Stellungnahme übermittelt) wurde dem Bw. zunächst mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde nach der Rechtsprechung des EuGH objektive Belege für die erklärte Nutzungsabsicht verlangen kann. Der Bw. wurde eingeladen, Nachweise vorzulegen, aus denen sich eindeutig ergebe, dass eine private Nutzung oder die Vermietung an einen unecht befreiten Unternehmer (z.B. Kleinunternehmer) nahezu ausgeschlossen sei. Weiters sollte eine Darstellung des Baufortschritts erfolgen und die diesbezüglichen Bauunterlagen vorgelegt werden. Die ernsthafte Absicht müsse als klar erwiesen anzunehmen sein und nach außen hin in Erscheinung getreten sein. Ferner wurde dem Bw. die in den USt-Richtlinien 2000 (Rz 901) vertretene Rechtsansicht der Finanzverwaltung, nach der jeder Veranlagungszeitraum für sich zu prüfen sei, mitgeteilt und um Stellungnahme dazu ersucht. Insbesondere sei in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass die im Berufungsverfahren betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für April bis Dezember 2001 vorgelegten Unterlagen aus 2002 und 2003 stammen. Weiters wurde der Bw. ersucht, eventuell bestehende frühere derartige Unterlagen, die Antwortschreiben der Interessenten bzw. deren Anfragen und einen Nachweis betreffend die Beauftragung der xy vorzulegen. Der Bw. möge auch bekannt geben, ab wann steuerpflichtig vermietet werde, wie derzeit die Nutzung sei, ob die Räumlichkeiten jemals als Konditorei genutzt worden seien, wer seither Mieter gewesen sind, ob diese Kleinunternehmer oder sonst unecht befreit sind, ob es auch eine mitvermietete Einrichtung oder andere Bestandteile gegeben hat, die eine gewerbliche Nutzung nahe legen und ob es Inserate oder

andere Werbemaßnahmen (ev. auch durch die xy) gegeben hat, aus denen sich die beabsichtigte steuerpflichtige Vermietung ergibt.

Vom Bw wurden daraufhin der Bauplan, der derzeit aufrechte Mietvertrag betreffend die gegenständliche Liegenschaft, ein Zeitungsausschnitt sowie ein Schreiben der xy vorgelegt. In Beantwortung des Vorhalts wurde ausgeführt, dass sich aus den Plänen insbesondere aufgrund der großräumigen Nutzflächen und Sanitäranlagen ergebe, dass eine gewerbliche Nutzung der Räumlichkeiten nahe liege. Sowohl eine private Nutzung als auch die Nutzung durch einen Kleinunternehmer sei aufgrund der Gestaltung und der Größe des Gebäudeteils ausgeschlossen. Aus dem vorgelegten Zeitungsbericht vom 4. August 2000 könne entnommen werden, dass von Anfang an die Vermietung an einen Konditorei-Betreiber geplant gewesen sei. Die steuerpflichtige Vermietung sei daher nahezu die einzige Nutzungsmöglichkeit gewesen. Den Ausführungen in Rz 901 der UStRI wurde widersprochen und entgegen gehalten, dass von Anfang an die steuerpflichtige Vermietung geplant war und dies auch aus den angeführten Umständen erkennbar gewesen sei. Den vorgelegten Schreiben der xy kann entnommen werden, dass es mehrere Versuche gab, einen Mieter für einen beabsichtigten Kaffeehaus.- und Konditoreibetrieb zu finden.

Aus dem vorgelegten Mietvertrag aus 2004 ergibt sich, dass eine monatliche Miete in Höhe von 1.400 € vereinbart war und, dass darin die gesetzliche Umsatzsteuer enthalten ist und diese dem Mieter in Rechnung gestellt wird.

In weiterer Folge wurden vom Bw Unterlagen betreffend des tatsächlichen Baubeginns bzw des Zeitpunkts des Feststehens der Ausgestaltung der Räumlichkeiten und deren wahrscheinlicher gewerblicher Nutzung angefordert. Weiters wurde der Bw darauf aufmerksam gemacht, dass aufgrund fehlender bzw ausreichender eigener Umsätze in den Berufsjahren eine Option gem § 6 Abs 3 UStG 1994 zur Regelbesteuerung (Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung) erforderlich sei.

Der Amtspartei wurde bei gleichzeitiger Übermittlung der bisher durch den Bw vorgelegten Unterlagen mitgeteilt, dass nach Ansicht des Referenten bei Vorlage der noch angeforderten Unterlagen eine Stattgabe der Berufung beabsichtigt sei. Um eine Stellungnahme wurde ersucht.

Mit Schreiben vom 15. September 2006 teilte der Amtsvertreter mit, dass nach Ansicht der Amtspartei eine nach Außen in Erscheinung getretene Absicht, die Liegenschaft steuerpflichtig zu vermieten, nicht ausreichend sei, um den Steuerabzug in Anspruch nehmen zu können. Vom Gesetzgeber sei der Vorsteuerabzug hinsichtlich Immobilien, die keinen Wohnzwecken dienen, eingeschränkt worden.

Am 22. September 2006 wurden vom Bw zum Nachweis der von Beginn an bestehenden Absicht der steuerpflichtigen Vermietung der Baubewilligungsbescheid vom 14. Juni 1999, der Bauvertrag vom 13. November 2000, die Baubeginnanzeige vom 5. März 2001, die Teilrechnungen (beginnend mit November 2000) sowie die Anzeige der Baufertigstellung vom März 2002 vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist der Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges aus Aufwendungen für empfangene Leistung, die mit einer Vermietung und Verpachtung von Geschäftsräumen im Zusammenhang stehen, wenn hinsichtlich der künftigen Erlöse aus der Vermietung zur Steuerpflicht optiert wird.

Zur Folge § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich (unecht) steuerfrei.

Gem. § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer u. a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gem. § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind Umsatzsteuerbeträge für Lieferungen, sonstige Leistungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung unecht steuerfrei Umsätze verwendet, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Das Gesetz selbst trifft – im Gegensatz zur Regelung bei den Grundstücksumsätze nach § 6 Abs. 1 Zi 9 lit. a – über den Zeitpunkt eines möglichen Vorsteuerabzugs bei Option zur Steuerpflicht keine Aussage.

Die Vorsteuern können aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen iSd. § 2 Abs. 1 UStG 1994 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. Vorsteuern kommen 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 steuerpflichtige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen muss als

klar erwiesen anzunehmen sein (vgl. für viele VwGH-Entscheidungen: VwGH v. 29. Juli 1997, ZI. 93/14/0132).

Besteht die nachweisbare Absicht der künftigen steuerpflichtigen Vermietung, stehen die Vorleistungen somit von Beginn der Tätigkeit an in keinem Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen, weshalb auch der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 3 UStG 1994 nicht greift.

Da demnach bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit feststehen muss, dass diese Vorleistungen mit steuerpflichtigen Umsätzen im Zusammenhang stehen, ist im Rahmen der Vermietung entscheidend, ob diese steuerpflichtig stattfinden wird.

Damit im Falle der Vermietungsabsicht bereits vor Ausführung eines Umsatzes der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann, muss der Unternehmer für den Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen nachweisen können, dass die Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung bereits in verbindlichen Vereinbarungen betreffend die Begründung eines steuerpflichtigen Mietverhältnisses ihren Niederschlag gefunden hat oder dies aufgrund von sonstigen, über eine bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststeht.

Auch die Rechtsprechung des EuGH weist in diese Richtung. So hat der EuGH in der Entscheidung in der Rechtssache "Rompelman" C-268/83 vom 14. Februar 1985 entschieden, dass es der Abgabenverwaltung eines Mitgliedstaates freisteht, objektive Belege für eine erklärte Nutzungsabsicht zu fordern. Als Beispiel für derartige objektive Belege wurde vom EuGH ausdrücklich auch der Nachweis einer besonderen Eignung der zur errichtenden Räumlichkeiten für eine gewerbliche Nutzung genannt.

Auch aus der Rechtsprechung des VwGH kann ähnliches abgeleitet werden. So verlangt der VwGH die bindenden Vereinbarungen bzw. die über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umstände (siehe oben), aus denen sich die künftige steuerpflichtige Vermietung ergeben soll, insbesondere dann, wenn das zu errichtende Gebäude auch Wohnzwecken dienen kann (VwGH v 17. Dezember 1998, 97/15/0046). Aufgrund der hier gegebenen Raumaufteilung und Ausstattung kann eine Nutzung zu (privaten) Wohnzwecken als nahezu ausgeschlossen angesehen werden.

Daraus ergibt sich nach Ansicht des Referenten, dass bei Errichtung eines Gebäudes bzw. von Räumlichkeiten, welche mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nur steuerpflichtig vermietet werden können, die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen, sobald nach den aufliegenden Bauunterlagen und dem

Baufortschritt feststeht, dass die Ausgestaltung der Räume den Angaben des Abgabepflichtigen entsprechen.

Aus der oben genannten EuGH Entscheidung ergibt sich überdies, dass unternehmerische Tätigkeiten mehrere aufeinander folgende Handlungen umfassen können und, dass die zu diesen Handlungen gehörenden vorbereitenden Tätigkeiten, wie der Erwerb der für die Nutzung erforderlichen Mittel, bereits der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer besagt zudem, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Dieser Grundsatz verlangt hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmers, dass schon die ersten Investitionsausgaben, die für Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden müssen. Es würde dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwiderlaufen, wenn als Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an das Grundstück tatsächlich genutzt wird.

Wenn somit von Beginn der Investitionstätigkeit an die folgende steuerpflichtige Vermietung aufgrund der Ausgestaltung der Räumlichkeiten mit ziemlicher Sicherheit feststeht, steht dem Unternehmer auch der sofortige Vorsteuerabzug zu.

Aus den im Akt aufliegenden Unterlagen (insbesondere den Teilrechnungen, Bauplänen, behördlichen Bewilligungen) und dem Zeitungsbericht vom 4. August 2000 ergibt sich, dass im August 2000 mit den Umbauarbeiten im Sinne der vorgelegten Pläne begonnen wurde. Es dürfte auch tatsächlich ursprünglich geplant gewesen sein, die Räumlichkeiten an einen Kaffeehaus- und Konditoreibetreiber zu vermieten. Erst nachdem offensichtlich kein derartiger Mieter gefunden werden konnte (siehe Versuche der xy), erfolgte im Jahr 2004 die steuerpflichtige Vermietung an einen Unternehmer mit anderem Geschäftsbetrieb. Eine Vermietung an einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Kleinunternehmer, bei dem eine steuerfreie Vermietung sinnvoll erscheinen könnte, muss als äußerst unwahrscheinlich angesehen werden. Wenn man einer jährliche Nettomiete von mindestens 182.000,- ATS (Bruttomonatsmiete 1.400,- Euro), den zusätzlichen Personalaufwendungen, den Sachaufwendungen, den Betriebskosten und einem zu erwartenden Gewinn für den beabsichtigten Kaffeehausbetrieb die Kleinunternehmengrenze von 300.000,- ATS (in 2000) gegenüberstellt, ist zu ersehen, dass der Umsatz eines Mieters bei weitem die Kleinunternehmengrenze überschreiten hätte müssen.

Weiters ergibt sich auch aufgrund der Größe (174 m²) und der Ausstattung (große Räume, mehrere Toilettanlagen, großer Eingangsbereich) und der tatsächlichen Bauausführung, dass

eine steuerpflichtige Vermietung erfolgen wird. Es standen somit von Beginn der Bautätigkeit an die Unternehmereigenschaft und die Vorsteuerabzugsberechtigung des Bw. fest. Nach Ansicht des Referenten kann dem Amtsvertreter nicht zugestimmt werden, dass bei gegebenem Sachverhalt der Vorsteuerabzug durch den Gesetzgeber eingeschränkt worden sei. Vom Amtsvertreter wurden diesbezüglich auch keine näheren Ausführungen getätigt, auf die eingegangen werden könnten.

Die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen und deren steuerpflichtige Behandlung kann nach Ansicht des Referenten als klar erwiesen angenommen werden. Auch für eine zwischenzeitliche (Fertigstellung bis zur tatsächlichen steuerpflichtigen Vermietung) außerunternehmerische Nutzung der gegenständlichen Räume gibt es keinen Hinweis bzw. ist diese aufgrund der Beschaffenheit der Räumlichkeit auszuschließen. Dies ergibt sich insbesondere auch daraus, dass mit der endgültigen Fertigstellung zugewartet wurde, um auf die speziellen Bedürfnisse des Mieters eingehen zu können.

Der Referent stimmt auch der Ansicht des Bw zu, dass im gegenständlichen Fall die künftige steuerpflichtige Vermietung mit hinreichender Gewissheit von Beginn an feststand, sodass auch die veranlagungszeitraumbezogene Berücksichtigung der Vorsteuerbeträge nach Rz 901 der UStRI 2000 nicht greifen kann.

Da in den gegenständlichen Berufungsjahren die Voraussetzungen beim Bw für die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Zi 27 UStG 1994 erfüllt sind, ist nach herrschender Ansicht (siehe zB Tz 407 zu § 6 in Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 3. Auflage) zusätzlich ein Verzicht nach § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf diese unechte Steuerbefreiung erforderlich, damit die angefallenen Vorsteuern auch tatsächlich berücksichtigt werden können. Ein derartiger Verzicht ist beim Bw ab 2000 EDV-mäßig angemerkt und laut telefonischer Auskunft des zuständigen Finanzamtes aufrecht.

Da somit die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und die Höhe der Vorsteuerbeträge unstrittig war, waren die Vorsteuerbeträge in der erklärten Höhe anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 26. September 2006