



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/1238-L/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Tremml und Böhm Steuerberatungs- und Unternehmensberatungs KG, 4020 Linz, Europaplatz 5A, vom 21. November 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen betreffend **Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend **Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 1996** bleiben **unverändert**.

Die Bescheide betreffend **Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 1997** werden **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer 1997:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	1.217.333,44 S	Umsatzsteuer	219.766,98 S
			abziehbare Vorsteuer	-42.645,44 S
			Festgesetzte Umsatzsteuer	177.122,- S 12.871,96 €

Einkommensteuer 1997:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
	Einkommen	998.000,- S	Einkommensteuer	392.000,- S 28.487,75 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist praktischer Arzt in der Gemeinde X. Darüber hinaus erzielte er in den berufsgegenständlichen Jahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer die **Jahre 1996 bis 1998 umfassenden Prüfung der Aufzeichnungen** stellte der Prüfer hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der Umsatzsteuer Folgendes fest (siehe Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 13. Oktober 2000):

1) Umsatzsteuer

Tz. 19 und 20 a / Biotopanlage:

Eine unternehmerische Veranlassung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung könne nicht festgestellt werden. Die Geltendmachung eines Instandsetzungsaufwandes bzw einer Abschreibung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sei daher nicht zulässig.

Datum bez.	Lieferant	netto S	Vorsteuer S
06.09.1996	FirmaA	327.200,00	65.440,00
06.09.1996	FirmaA	22.800,00	4.560,00
09.08.1996	FirmaB	6.997,30	1.399,46
09.08.1996	FirmaC	3.462,00	692,40

	Summe	360.459,30	72.091,86
	Vorsteuerkürzung 1996		72.091,86
13.03.1997	FirmaD	2.580,00	516,00
10.02.1997	FirmaE	45.000,00	9.000,00
	Summe	47.580,00	9.516,00
	Vorsteuerkürzung 1997		9.516,00

Tz. 20 b / Rechtsanwaltskosten Dr. D:

Datum bez.	Lieferant	netto S	Vorsteuer S
22.01.1997	Dr. D	180.000,00	36.000,00

Laut **Notariatsakt vom 29. März 1993** habe Herr WS folgende Liegenschaften an den Berufungswerber übergeben:

- Liegenschaft X , EZ. xx, Grundbuch yy X mit den Grundstücken: 1,2,3
- Liegenschaft X , EZ. gg, Grundbuch ss O mit dem einzigen Grundstück tz LN

Von diesen Grundstücken werde das Grundstück .mmm (Lstraße 5) im Rahmen der Vermietung und Verpachtung unternehmerisch genutzt.

Nach dem unentgeltlichen Erwerb der gegenständlichen Liegenschaften sei es zu einem Rechtsstreit mit dem seinerzeitigen Übergeber gekommen. Dieser Rechtsstreit sei nach Ableben des Übergebers mit Herrn Gerhard S weitergeführt worden.

Die bis zur Vergleichsausfertigung daraus erwachsenen Rechtsanwaltskosten hätten laut Honorarnote von Dr. Erich D brutto 216.000,00 S (Vorsteuer: 36.000,00 S) betragen (Bezahlung am 22.01.1997). Diese Kosten seien bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Instandsetzungsaufwand geltend gemacht und gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 abgeschrieben worden.

Nach Ansicht des Prüfers liege jedoch eine unternehmerische Veranlassung nur insoweit vor, als die gegenständlichen Kosten das Grundstück .mmm (Lstraße 5) betreffen. Die Berechnung der anteiligen, im Rahmen der Vermietung und Verpachtung abschreibbaren Rechtsanwaltskosten, erfolge auf Basis eines durch die Bewertungsstelle des Finanzamtes festgelegten Schätzwertes der seinerzeit unentgeltlich erworbenen Liegenschaften:

			Summe in S
Schätzwert Liegenschaft Lstraße 5			4,640.000
Grund und Boden Lstraße 5			1,071.600
Schätzwert Liegenschaft O (verpachtet)			546.080
a) Liegenschaften V & V			6,257.680
Schätzwert übrige Liegenschaften:			
GST-Nr.	m²	Schätzwert in S	
1	77	700	53.900
2	5.612	700	3,928.400
3	392	700	274.400
4	7.931	700	5,551.700
5	280	50	14.000
6	3.851	700	2,695.700
7	235	50	11.750
8	376	50	18.800
9	146	50	7.300
10	315	350	110.250
	74	700	51.800
b) übrige Liegenschaften:	19.289		12,718.000
Gesamt			18,975.680

Auf Basis dieser Wertermittlung seien rund **33 Prozent** der Rechtsanwaltskosten dem Unternehmensbereich der Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Abweichend vom Schlussbesprechungsprotokoll seien bei der Berechnung des Aufteilungsprozentsatzes von unternehmerisch bzw nicht unternehmerisch noch folgende Sachverhalte miteinbezogen worden:

- Liegenschaft O (Land- und Forstwirtschaft): verpachtet, dem Unternehmensbereich zuzuordnen;
- Schätzung Grundwert: wie oben angeführt

	lt. Erklärung	lt. BP
Instandsetzungsaufwand Rechtsanwaltskosten	180.000 S	59.400 S
Vorsteuerabzug	36.000 S	11.880 S
Vorsteuerkürzung laut BP		24.120 S

2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Tz. 41 / Zusammenfassung Instandsetzungsaufwand 1996 bis 1998, Abschreibung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988

a) Instandsetzungsaufwand 1996, lt. Erklärung	564.589,61 S		
Kürzung lt. Tz. 38 a	-20.000,00 S		
Kürzung Biotop lt. Tz. 38 b	-360.459,30 S		
Instandsetzungsaufwand 1996, lt. BP	184.130,31 S		
10tel Abschreibung Instandsetzung 1996	1996	1997	1998
lt. Erklärung	56.458,96	56.458,96	56.458,96
lt. BP	18.413,03	18.413,03	18.413,03
Erhöhte Einkünfte aus V & V, lt. BP	38.045,93	38.045,93	38.045,93
b) Instandsetzungsaufwand 1997, lt. Erklärung	330.235,00 S		
Kürzung lt. Tz. 39 a (Biotop)	-47.580,00 S		
Kürzung lt. Tz. 39 b (Rechtsanwaltskosten)	-180.000,00 S		
Instandsetzungsaufwand 1997, lt. BP	102.655,00 S		

10tel Abschreibung Instandsetzung 1997	1997	1998
lt. Erklärung	33.023,50 S	33.023,50 S
lt. BP	10.265,50 S	10.265,50 S
Erhöhte Einkünfte aus V & V, lt. BP	22.758,00 S	22.758,00 S

c) Instandhaltungsaufwand 1997

Die anteiligen Prozesskosten betreffend die Liegenschaft Lstraße 5 (Tz. 39 b) seien als Instandhaltungsaufwand zu berücksichtigen (Erhöhung der Werbungskosten 1997 um 59.400,- S).

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers, nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ mit Datum jeweils vom **27. Oktober 2000** neue **Sachbescheide**.

Gegen diese Sachbescheide erhob der Berufungswerber mit Schriftsatz vom **21. November 2000** das Rechtsmittel der **Berufung**. Diese richtet sich gegen die Kürzungen bzw Hinzurechnungen folgender Positionen.

- Vorsteuerkürzung Biotop iHv 72.091,86 S (Tz. 19)
- Vorsteuerkürzung iHv 9.516,- S (Tz. 20 a)
- Vorsteuerkürzung Rechtsanwaltskosten iHv 24.120,- S (Tz. 20 b)
- Gewinnzurechnung Biotop iHv 360.459,30 S (Tz. 38 b)
- Gewinnzurechnung iHv 47.580,- S (Tz. 39 a)
- Gewinnzurechnung Rechtsanwaltskosten iHv 120.600,- S (Tz. 39 b)

Begründet wird die Berufung folgendermaßen:

Der Berufungswerber habe von seinem Onkel mit Notariatsakt vom 29. März 1993 die Liegenschaft laut Aufstellung im Prüfungsbericht (Tz. 19 b) geschenkt bekommen. Diese Liegenschaft umfasse ein Gebäude EZmmm Lstraße 5, welches vermietet werde und eine Reihe von landwirtschaftlichen Gründen, die mit dem vermieteten Grundstück über ein Wegerecht verbunden seien. Diese Landwirtschaftsgründe würden cirka 19.300 m² umfassen. Auf dem Grundstück EZ 2 habe sich eine Teichanlage befunden.

Noch zu Lebzeiten des Onkels habe dieser die im Jahr 1993 durchgeführte Schenkung rückgängig machen wollen und diesbezüglich einen Prozess gegen den Berufungswerber geführt. Nach dem Tod des Onkels hätte sein Bruder diesen Prozess weitergeführt, aber schlussendlich verloren.

Der Berufungswerber habe dann den Entschluss gefasst, alles zu vermieten bzw zu verpachten. Er habe daher damit begonnen – obwohl der Prozess noch lief – das Haus für die Vermietung zu sanieren und neu zu adaptieren. Das Haus sei dann auch Wohnung für

Wohnung vermietet worden. Die über das Wegerecht erreichbaren Grundstücke seien nicht verpachtet worden, würden aber von einem Bauern bearbeitet werden, der aber kein Entgelt für diese Nutzung zahle. Dieses Grundstück stehe den Mietern als Erholungsfläche zur Verfügung. Dies sei den Mietern zwar in den Mietverträgen nicht ausdrücklich schriftlich zugestanden worden, sondern sei nur mündlich bis auf Widerruf vereinbart worden, da man diese große landwirtschaftlich gewidmete Fläche ebenfalls verpachten möchte, eventuell an eine Gärtnerei oder eine Baumschule.

Ein Mieter des Hauses Lstraße 5 sei Fotograf, der ausdrücklich die Nutzungserlaubnis für dieses Grundstück habe, welches er für Aufnahmen nütze. Die Tatsache, dass er den Garten und das Biotop für seine beruflichen Zwecke verwenden könne, habe schon eine positive Auswirkung auf die Entscheidung des Fotografen gehabt, den Standort weiter zu benützen und nicht zu wechseln.

Im vorderen Areal der EZ2 wäre ein Teich gewesen, der von einem vorbei fließenden Bach gespeist worden wäre. Da die Gemeinde die Trockenlegung des Baches angeordnet habe, sei dieser auch ausgetrocknet. Der Berufungswerber hätte nun die Möglichkeit gehabt, dass tiefe Loch zuzuschütten oder den Teich neu erstellen zu lassen. Da er geglaubt habe, mit dem Biotop das Areal von circa 19.000 m² besser an eine Gärtnerei bzw an eine Baumschule verpachten zu können, habe er den Teich erneuern und sanieren lassen. Hätte die Behörde den Bach nicht trocken gelegt, wäre der Teich noch heute da. Der Berufungswerber habe viel Geld aufwenden müssen, um den vorherigen Zustand wieder herzustellen. Da der Teich schon vorhanden gewesen sei, sei dies keine Neuanlage, sondern nur die Erhaltung des bereits Vorhandenen. Da die Widmung des Grundstückes die Verpachtung gewesen wäre und auch noch immer sei, sei diese Anlage auch zu diesem Zweck rekonstruiert worden. So lange diese Grundstücke aber nicht verpachtet seien, hätten die Mieter des Hauses Lstraße das Recht der Nutzung in ihrer Freizeit.

Der Werbungskostenbegriff habe sich bei der Vermietung und Verpachtung in den letzten Jahren grundlegend gewandelt (siehe *Quantschnigg*, RdW 1992, 384ff). Der Begriff der Werbungskosten sei nicht mehr so eng auszulegen wie früher, sondern er habe sich dem Betriebsausgabenbegriff angepasst. Werbungskosten seien daher absetzbar, wenn sie "betrieblich veranlasst sind" und nicht wenn sie unmittelbar mit Einnahmen verbunden sind.

Es sei daher auch hier nicht mehr zu überprüfen, ob die betriebliche Notwendigkeit adäquat ist, sondern es müsse nur eruiert werden, ob betrieblich veranlasst oder privat genutzt werde. Es entfalle daher auch die Angemessenheitsprüfung. Bei der Vermietung und Verpachtung gebe es seit diesem Zeitpunkt auch noch verlorene Aufwendungen, die als Werbungskosten abgesetzt werden könnten, wenn sie nur betrieblich veranlasst wären. Der Zeitpunkt, dass dort jene Werbungskosten abgesetzt werden könnten, die in einem direkten Zusammenhang mit Einnahmenerzielung stünden, würde der Vergangenheit angehören.

Der Berufungswerber habe in Eferding ein Privathaus mit Gartenanlage. Er benützte daher das durch Schenkung erworbene Areal nicht privat. Auch das Biotop werde nicht privat genützt. Er besuche es nur zur Kontrolle bzw zur Pflege. Dass dieses Areal tatsächlich zur Verpachtung vorgesehen sei, beweise die Tatsache, dass schon Verhandlungen mit einer Baumschule stattgefunden hätten. Die Sache sei aber gescheitert, da man sich über die Höhe des Pachtzinses nicht einigen haben können. Weiters beweise es die Tatsache, dass eben mit dieser Baumschule heute wiederum Verhandlungen geführt würden, da diese Firma an diesen 19.000 m² sehr interessiert sei.

Hinsichtlich der Aufteilung der Rechtsanwaltskosten führt der Berufungswerber aus:

Um bei der Bewertung der Grundstücke die Rechtsanwaltskosten aufteilen zu können, sei die Bewertung der landwirtschaftlichen Gründe mit 700,- S durchgeführt worden, obwohl die übrigen landwirtschaftlichen Grundstücke mit 50,- S bewertet seien. 700,- S sei die Bewertung für Baugründe, nicht für landwirtschaftlich genutzte Gründe. Würden diese Gründe regulär bewertet werden, wäre der Aufstellungsschlüssel nicht 33 Prozent sondern anders.

Zu diesen Ausführungen der Berufung nahm der **Betriebsprüfer mit Schriftsatz vom 21. Mai 2001** wie folgt **Stellung**:

"1. Mitbenutzung der Liegenschaft 2 von den Mietern der Liegenschaft Lstraße 5:

In eingesehenen Mietverträgen wird im Rahmen der Mietverhältnisse niemals exsquisit die Mitbenutzung jener Liegenschaft angeführt, auf der die Biotopanlage errichtet worden ist. Auch die vereinbarten Mieten sind durchwegs als ortsüblich einzustufen und müssten nach Ansicht der Betriebsprüfung jedenfalls in einem höheren Bereich angesiedelt seien, wenn tatsächlich eine Nutzung der Liegenschaft samt Biotopanlage möglich gewesen wäre (siehe Mietverträge im Dauerakt, z.B. Mietvertrag MR, 100 m², 5.000,00 S monatlich; Mietvertrag GP, gesamter erster Stock, 3.500,00 S monatlich, etc.). Nur in einem einzigen Fall wird einer Mieterin im Rahmen des Mietvertrages die Errichtung von Gemüsebeten auf dieser Liegenschaft auch schriftlich im Mietvertrag zugesagt (Ausmaß: 50 m², Mieter V, Reinigungskraft Ordination Dr. Bw.). Bei der im Zuge der Berufungserledigung durchgeführten Begehung der Liegenschaft am 11. April 2001 waren jedoch Anzeichen für einen Gemüsegarten nicht feststellbar.

Abschließend wird angemerkt, dass keinerlei schriftliche Vereinbarungen über die Mitbenutzung der Biotopanlage sowie den angrenzenden Grundstücken als Erholungsfläche mit den Mietern der Liegenschaft Lstraße 5 existieren und weder im Prüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren derartige Nachweise vorgelegt worden sind. Lt. Angaben des Bw. stützt sich die Benützungsbewilligung der Erholungsflächen durch die Mieter ausschließlich auf jederzeit mündlich widerrufbare Zusagen. Warum eine schriftliche Vereinbarung über die

Anlage von Gemüsebeten mit einer Mieterin und keine schriftlichen Vereinbarungen mit anderen Mietern über die Benützung der Liegenschaft als Erholungsfläche?

Von einer tatsächlichen Nutzung des Biotops durch die Wohnungsmieter bzw. einem Zusammenhang der gegenständlichen Aufwendungen mit der Gebäudevermietung ist daher nicht auszugehen.

2. Beabsichtigte Verpachtung der lt. Berufungsschrift landwirtschaftlich gewidmeten Flächen:

Lt. Stadtamt X (Bauamt) stellt sich die baurechtliche Qualifizierung der im Jahr 1993 erworbenen Grundstücke wie folgt dar (Widmung nach dem Flächenwidmungsplan 1977 und den aktuellen Flächenwidmungsplan (Fortentwicklungskonzept) aus dem Jahr 2001).

Grundstück	m ²	FLWP 1977	FLWP 2001
2	5.612	WG	WG
1	77	M	M
3	392	WG	WG
4	7.931	WG	GL
5	280	GZB	GZB
10	315	WG	WG
6	3.851	WG	WG
7	235	GZB	GZB
8	376	GZB	GZB
9	146	WG	WG

Legende: FLWP: Flächenwidmungsplan, M: Mischgrund, WG: Wohngebiet, GZB: Grünlandzone Bach, GL: Grünland

Wie aus dieser Aufstellung ersichtlich ist, waren die im Jahr 1993 erworbenen Liegenschaften zu diesem Zeitpunkt baurechtlich überwiegend als Wohngebiet gewidmet. Unrichtigerweise werden in der Berufungsschrift sämtliche im Jahr 1993 erworbenen Grundstücke (mit Ausnahme des Gebäudes Lstraße 5) als landwirtschaftliche Gründe bezeichnet. Überdies kommt in der Berufung zum Ausdruck, dass jenes Grundstück, auf dem die Biotopanlage errichtet worden ist, baurechtlich als landwirtschaftliche Fläche gewidmet ist.

Einzig alleine für die als "Grünlandzone Bach" gewidmeten Grundstücke kann in weiterem Sinne eine Qualifizierung als landwirtschaftliche Fläche angenommen werden. Für die im

Flächenwidmungsplan 2001 als "Wohngebiet" ausgewiesenen Grundstücke wurden lt. Stadttamt X die Aufschließungsbeiträge bezahlt und ein Rechtsmittel nicht eingebracht.

Weiters ist anzumerken, dass auf Grund der Ausführungen in der Berufungsschrift fälschlicherweise der Eindruck entsteht, als das es sich bei den im Jahr 1993 erworbenen Grundstücken um eine zusammenhängende Einheit handelt. Dem ist aber nicht so. Wie aus dem beiliegenden Lageplan der Stadtgemeinde X ersichtlich ist, besteht die Liegenschaft X, EZ xx, im Wesentlichen aus drei Hauptgrundstücken, die räumlich von einander getrennt sind (Grundstücke 2, 6 und 4).

Zur lt. Berufungsschrift angegebenen beabsichtigten Verpachtung dieser Grundstücke wird Folgendes festgestellt:

Sowohl in der Berufung vom 21. November 2000 als auch in der Niederschrift vom 11. April 2001 wird die beabsichtigte Verpachtung der im Jahr 1993 erworbenen Grundstücke bzw. konkret in der Niederschrift vom 11. April 2001, die beabsichtigte Verpachtung des Grundstückes 2 angegeben.

Lt. Niederschrift wurden diesbezüglich bereits seit dem Jahr 1994 Verhandlungen mit diversen Interessenten geführt (siehe Niederschrift). Als jährlicher Pachtzins für das Grundstück 2 entspräche dem Bw. ein Betrag von 10.000,00 S. Die Erhebungen, die zur eingebrachten Berufung angestellt wurden, ergaben folgenden Sachverhalt:

Lt. Stadttamt X war und ist nach wie vor auf Grund rechtlicher Bestimmungen (OÖ. Raumordnungsgesetz 1994) einer landwirtschaftlichen oder gewerblichen Nutzung von Grundstücken, die als Wohngebiet gewidmet sind, nicht zulässig. Auch eine Nutzung als Hundeabrichteplatz ist nicht möglich. Dies erklärt auch, warum sich bis dato kein Pächter dieser Grundstücke (Wohngebiet) gefunden hat, der diese im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines Gewerbebetriebes nutzen könnte. Abgesehen davon, könnte es sich – was sich auch auf Grund der Sachverhaltsdarstellung immer mehr und mehr aufdrängt – bei den aufgestellten Behauptungen zur Vermietungsabsicht um reine Schutzbehauptungen handeln, deren einziges Ziel die Erreichung eines steuerlichen Vorteils war bzw. ist. Die lt. Berufungsschrift immer wieder zitierte Verpachtungsabsicht dieser Grundstücke zu angeführten Zwecken (Gärtnerei, Baumschule) ist aus rechtlichen Gründen nämlich gar nicht möglich (siehe auch beiliegenden Auszug aus dem OÖ. Raumordnungsgesetz). Lt. OÖ. Raumordnungsgesetz (§ 22) sind als Wohngebiete solche Flächen vorgesehen, die für Wohngebäude bestimmt sind, die einen dauernden Wohnbedarf dienen; andere Bauten und sonstige Anlagen dürfen in Wohngebieten nur dann errichtet werden, wenn sie wirtschaftlichen, sozialen oder kulturellen Bedürfnissen vorwiegend der Bewohner dienen und ihre ordnungsgemäße Benützung keine Gefahren, erhebliche Nachteile oder Belästigungen für die Bewohner mit sich bringt.

....Auf Grund der eingebrachten Berufung wurden weitere Ermittlungen zur Feststellung des Sachverhaltes vorgenommen, welche jedoch nach Ansicht der Betriebsprüfung zu keiner anderen steuerrechtlichen Beurteilung des bereits im Rahmen der Prüfung festgestellten Sachverhaltes führen.

Lediglich ein mögliches Recht der Nutzung des Grundstückes durch die Wohnungsmieter in der Freizeit, welches weder in den schriftlichen Mietverträgen noch bei den Mietentgelten ihren Niederschlag gefunden hat und welches im Übrigen lt. den durchgeführten Erhebungen entgegen der lt. Berufung dargelegten Behauptung nicht allen Mietern eingeräumt wurde, erfüllt nicht die vom Gesetz geforderte Voraussetzung, um die errichtete Biotopanlage als Werbungskosten anzuerkennen. Bei diesen Aufwendungen iHv. mehr als 400.000,00 S ist nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht einmal ein mittelbarer Zusammenhang mit den Mieteinnahmen zu erblicken. Es erscheint im Wirtschaftsleben auch nicht üblich, dass ein Vermieter derartige Aufwendungen tätigt, um von einem Wohnungsmieter lediglich zu hoffen, den Standort weiter zu benützen und nicht zu wechseln. Dieses Argument wurde vom Bw. im Zusammenhang mit einem Wohnungsmieter angeführt, welcher als Fotograf tätig ist und das Biotop angeblich für berufliche Zwecke benützen darf. Eine mögliche gelegentliche unentgeltliche Nutzung des Biotops durch einen Mieter erfüllt nach Ansicht der Betriebsprüfung jedoch nicht die Voraussetzung, die Errichtungskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Behauptung des Berufungswerbers, er beabsichtige bereits seit 1994 die Grundstücke an einen Gärtner bzw. an eine Baumschule zu verpachten, konnte nicht entsprechend untermauert werden. Aus der nachträglich vorgelegten Anzeigenrechnung "Die Presse" ist der Anzeigentext bzw. ein Zusammenhang mit dem gegenständlichen Grundstück nicht ersichtlich. Weitere konkrete Grundlagen für die im Zuge der Prüfung bzw. lt. Berufung dargelegte Behauptung der Vermietungsabsicht wurden nicht vorgelegt.

Tatsache ist, dass eine Verpachtung bzw. Einnahmenerzielung trotz Errichtung der aufwändigen Biotopanlage bis heute nicht erfolgt ist. Die Vorgangsweise des Berufungswerbers, ohne konkrete bzw. realisierbare wirtschaftliche und einnahmenorientierte Verwertungsmöglichkeiten zu haben, vorweg derartige Aufwendungen zu tätigen, erscheint nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben nicht üblich, es sei denn, es verbergen sich dahinter andere, nicht mit einer Einnahmenerzielungsabsicht im Zusammenhang stehende Aspekte.

Im Übrigen steht der Realisierbarkeit einer Nutzung im Rahmen einer Gärtnerei oder Baumschule, wie oben angeführt, die raumordnungsmäßige Widmung des Grundstückes entgegen. Die vom Gesetz vorgegebenen Kriterien für die Beurteilung der gegenständlichen Biotopanlage als Werbungskosten sind daher nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht erfüllt.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen handelt es sich um gem. § 20 EStG nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung.

...Weiters hat sich auf Grund der angestellten Erhebungen ergeben, dass bei der Festlegung des Schätzwertes der gegenständlichen Grundstücke im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden ist. Nach Rücksprache mit dem Leiter der Bewertungsstelle des Finanzamtes G werden nachstehend angeführte Grundstückspreise vorgeschlagen (Bewertung zum Anschaffungszeitpunkt):

Grundstück	m ²	FLWP 1977	Wert/m ² /ÖS	Gesamt/ÖS
2	5.612	WG	1.300,-	7,295.600,-
1	77	M	1.300,-	100.100,-
3	392	WG	1.300,-	509.600,-
4	7.931	WG	1.300,-	10,310.300,-
5	280	GZB	50,-	14.000,-
10	315	WG	1.300,-	409.500,-
6	3.851	WG	1.300,-	5,006.300,-
7	235	GZB	50,-	11.750,-
8	376	GZB	50,-	18.800,-
9	146	WG	1.300,-	189.800,-
	74	WG	1.300,-	96.200,-

Der Schätzwert der übrigen Liegenschaften lt. BP (ursprüngliche Werte siehe BP-Bericht vom 6. Juni 2000, Tz 39b) beträgt demnach 23.961.950,00 S. Der Gesamtwert der Liegenschaft EZ tt Grundbuch X und EZ gg Grundbuch O daher 30.219.630,00 S. Der Wert der Vermietung und Verpachtung dienenden Liegenschaften beträgt 6.257.680,00 S (unverändert gegenüber Betriebsprüfungsbericht).

Auf Basis dieser neuen Wertermittlung wären nunmehr rund 21 % der Rechtsanwaltskosten dem Unternehmensbereich der Vermietung und Verpachtung zuzuordnen."

Am **11. April 2001** wurde auf Grund einer Besprechung im Finanzamt G mit dem Berufungswerber, seiner Gattin US und mit Herrn ML eine **Niederschrift** mit folgendem Inhalt verfasst:

"Sie führen im Berufsbegehren unter anderem an, dass die Verpachtung der Liegenschaft EZ 2, die sie laut Berufungsschrift im Schenkungswege erworben haben, von Anfang an beabsichtigt war. Auch die im vorderen Bereich dieser Liegenschaft befindliche Biotopanlage sollte Gegenstand dieser beabsichtigten Verpachtung sein. Mit der Errichtung der Biotopanlage wurde im Jahr 1994 begonnen.

Welche konkreten und nach außen hin auch nachweislich dokumentierbaren Handlungen haben sie seit dem Erwerb dieser Liegenschaft vorgenommen, um diese einschließlich der Biotopanlage zu verpachten?

Über Inserate in Medien wurde eine Verpachtung der gegenständlichen Liegenschaft bis dato nicht angeboten. Einmal wurde die Verpachtung der Liegenschaft doch über ein Inserat (Presse) angeboten. Ein entsprechender Nachweis wird nachgereicht.

Verhandlungen über die Verpachtung der Liegenschaft wurden mit folgenden Interessenten geführt:

1. ER, W, Gartengestaltung, Jahr 1994
2. Baumschule M, X, Jahr 1997 und 1999
- 3 MW, Gastwirt, St, Jänner 2001
4. AM, Baumschule, H, Jahr 2000
5. Hundeabrichteverein P (Vermittlung über Herrn A)

Meinen Vorstellungen entsprach ein Pachtzins von jährlich cirka 10.000,- S"

In der **Niederschrift vom 18. April 2001** mit Frau KG, Friseurin, wird Folgendes festgehalten:

"Die Benützung der Erholungsfläche bei der Liegenschaft Lstraße 5 war möglich, ich habe diese aber nicht benützt. Ob die Mitbenützung im Mietvertrag angeführt war, kann ich nicht sagen.....Zum Zeitpunkt des Mietverhältnisses wurde das Biotop erst errichtet.

In der am **18. April 2001** verfassten **Niederschrift** mit Frau EK, Arbeiterin, wird festhalten, dass - soviel sie wisse - das Biotop bzw die Erholungsfläche beim Objekt Lstraße 5 nicht benützt hätte werden dürfen. Sie habe die Fläche auch nie benützt. Ob im Mietvertrag davon etwas angegeben gewesen wäre, könne sie nicht sagen, da der Mietvertrag von ihrem ehemaligen Lebensgefährten abgeschlossen worden sei.

Im **Ergänzungsauftrag vom 9. Juli 2001** ersuchte die Behörde um Stellungnahme zu nachstehenden Ausführungen:

- Bei ergänzenden Erhebungen betreffend das Biotop habe sich ergeben, dass bei der Festlegung des Schätzwertes der gegenständlichen Grundstücke im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen worden sei. Unrichtigerweise wären die erworbenen Grundstücke – mit Ausnahme des Gebäudes Lstraße 5 – als landwirtschaftliche Gründe bezeichnet worden. Tatsächlich

wären die im Jahr 1993 erworbenen Liegenschaften zu diesem Zeitpunkt baurechtlich überwiegend als Wohngebiet gewidmet gewesen.

- Nach Rücksprache mit dem Leiter der Bewertungsstelle wären die Grundstückspreise mit den Werten laut Beilage anzusetzen sein (Bewertung zum Anschaffungszeitpunkt). In der Beilage wurden folgende Werte angegeben:

Grundstück	m ²	FLWP 1977	Wert/m ² /ÖS	Gesamt/ÖS
2	5.612	WG	1.300,-	7,295.600,-
1	77	M	1.300,-	100.100,-
3	392	WG	1.300,-	509.600,-
4	7.931	WG	1.300,-	10,310.300,-
5	280	GZB	50,-	14.000,-
10	315	WG	1.300,-	409.500,-
6	3.851	WG	1.300,-	5,006.300,-
7	235	GZB	50,-	11.750,-
8	376	GZB	50,-	18.800,-
9	146	WG	1.300,-	189.800,-
	74	WG	1.300,-	96.200,-

Anmerkung: M: Mischgrund, WG: Wohngebiet, GZB: Grünlandzone Bach, FLWP: Flächenwidmungsplan

- Der Schätzwert der übrigen Liegenschaften laut Betriebsprüfung (ursprüngliche Werte siehe Prüfungsbericht vom 6. Juni 2000, Tz. 39 b) betrage demnach 23,961.950,- S. Der Gesamtwert der Liegenschaft EZ tt Grundbuch X und EZ gg Grundbuch O daher 30,219.630,- S. Der Wert der der Vermietung und Verpachtung dienenden Liegenschaften betrage 6,257.680,- S (unverändert gegenüber Prüfungsbericht).
- Auf Basis dieser neuern Wertermittlung wären nunmehr rund 21 Prozent der Rechtsanwaltskosten dem Unternehmensbereich der Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

Zu diesen Ausführungen bezog der Berufungswerber im **Schriftsatz vom 20. August 2001** wie folgt **Stellung**:

Im Zuge der Betriebsprüfung wären von der Bewertungsstelle des Finanzamtes die Grundstücke geschätzt worden. Dass die Bewertungsstelle dabei von unrichtigen

Voraussetzungen ausgegangen sei, sei unrichtig. Die Grundstücke (ausgenommen Haus Lstraße 5) seien landwirtschaftlich genutzt, allerdings mit Ausnahme des Grundstückes O, das als Wohngebiet gewidmet sei. Diese Widmung wäre bereits bei der Betriebsprüfung bekannt gewesen, denn nicht anders sei es zu erklären, dass die so genannten übrigen Liegenschaften mit einem m²-Preis von 700,- S bewertet wurden. Dieser m²-Preis könne keinesfalls für ein landwirtschaftliches Grundstück gelten (siehe Bewertung Grundstück O).

Die Wertvermehrung von 700,- S auf 1.300,-S pro m² sei nicht erklärbar und auch nicht nachvollziehbar. Abgesehen davon, sei die Aufteilung der Rechtsanwaltskosten aus den in der Berufung angeführten Gründen überhaupt entbehrlich. Der Berufungswerber habe im Schenkungsweg den gesamten Liegenschaftskomplex erworben und ihn in seinen wesentlichen Teilen Wohnhaus und Liegenschaft O bereits zur Einnahmenerzielung genutzt. Der strittige Teil des Komplexes werde ebenfalls zur Einnahmenerzielung genutzt werden, sobald sich ein Pächter oder Mieter findet. Die bisherigen Bemühungen wären jedoch erfolglos geblieben.

Die Rechtsanwaltskosten seien durch einen Rechtsstreit angefallen, der den gesamten Liegenschaftskomplex betroffen habe. Die anfallenden Kosten würden Kosten für die Abwehr von Besitzansprüchen darstellen und seien daher als Werbungskosten zu qualifizieren, auch wenn ein Teil des Liegenschaftskomplexes noch keine Einnahmen bringen würde.

Die gegenständliche Berufung wurde sodann am **25. Oktober 2001 der Abgabenbehörde zweiter Instanz** – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO vom 14. bzw 18. Oktober 2002** wurden folgende Firmen um Beantwortung nachstehender Fragen gebeten:

- Baumschule A
- RE
- WM
- WoM

1. Wurden mit Herrn Dr. Bw.,Verhandlungen über die Vermietung, Verpachtung oder den Verkauf von Grundstücken geführt? Wenn ja, geben Sie an, wann und welche Art von Verhandlungen, bezogen auf welche(s) Grundstück(e).

2. Beschreiben Sie den Verlauf der Verhandlungen, wie oft Treffen stattgefunden haben, weshalb es zu keinem Geschäftsabschluss gekommen ist.

3. Reichen Sie sämtliche Schriftstücke ein, die Angebot, Annahme oder anderen Schriftverkehr diesbezüglich darstellen.

4. Wie wurden Sie auf die Möglichkeit der Nutzung obiger Grundstücke aufmerksam?"

- **Antwortschreiben** der Firma AM, Gartengestaltung, vom 24. Oktober 2002: Zu Punkt 1: Es wären im Winter 1997/98 mündliche Verhandlungen über einen Pachtvertrag der Grundstücke hinter dem Möbelhaus E geführt worden. Zu Punkt 2: In etwa drei bis viermaligen Gesprächen sei die Möglichkeit einer Baumschulfläche oder Christbaumfläche erörtert worden. Letztlich sei es an den Bodenverhältnissen und der Attraktivität des Grundstückes (Zufahrt etc.). Zu Punkt 3: Es wäre lediglich mündlich verhandelt worden, daher seien keine Schriftstücke vorhanden. Zu Punkt 4: Er sei vom Berufungswerber direkt darauf angesprochen worden.
- **Antwortschreiben** von Herrn RE vom 28. Oktober 2002: Zu Punkt 1: Er sei an der Anmietung eines Grundstückes bei Herrn Dr. Bw., RRR, interessiert gewesen. Um welche Parzelle es sich dabei gehandelt habe, könne er nicht mehr mitteilen. Nach seiner Information sei es jene Parzelle gewesen, wo er das Biotop errichtet habe. Zu Punkt 2: Es habe dann kein Interesse mehr an der Anmietung bestanden, da der Standort nicht richtig gewesen wäre. Zu Punkt 3: Es würde hierzu keinen Schriftverkehr bzw. Unterlagen geben. Zu Punkt 4: Im Zuge der Errichtung des Biotops sei er auf das Grundstück aufmerksam geworden.
- **Antwortschreiben** von Herrn WM vom 29. Oktober 2002: Zu Punkt 1: Er habe etwa im Winter 1997/98 mündliche Verhandlungen mit dem Berufungswerber über einen Pachtvertrag der Grundstücke hinter dem Möbelhaus E geführt. Zu Punkt 2: In etwa drei bis viermaligen Gesprächen sei die Möglichkeit einer Baumschule bzw. einer Christbaumkultur auf diesem Grundstück erörtert worden. Letztlich sei es an der Bodenqualität und an der Attraktivität des Pachtgrundes (Zufahrt etc.) gescheitert. Zu Punkt 3: Er habe keine schriftlichen Unterlagen. Die Gespräche wären nur mündlich geführt worden. Zu Punkt 4: Er sei direkt vom Berufungswerber auf eine mögliche Nutzung der Grundstücke angesprochen worden.
- **Antwortschreiben** von der Firma Gartengestaltung WoM vom 4. November 2002: Zu Punkt 1: Es habe im Winter 1997/98 mündliche Verhandlungen über eine eventuelle Verpachtung der Grundstücke hinter der Firma E geführt. Zu Punkt 2: In etwa drei bis vier Gesprächen sei die Möglichkeit einer Baumschule erörtert worden. Letztlich sei es an der Bodenqualität und der Attraktivität (Zufahrt) gescheitert. Zu Punkt 3: Es gebe keine schriftlichen Unterlagen, da nur jeweils Gespräche mit dem Berufungswerber geführt wurden. Zu Punkt 4: Er sei direkt vom Berufungswerber angesprochen worden.

Im **Schreiben vom 18. Juni 2002** wurde das Stadtamt X ersucht bekannt zu geben, welche Widmungen zum Zeitpunkt März 1993 laut Flächenwidmungsplan für die Grundstücke (Liegenschaft X, EZxx, Grundbuch yy X, 1,2,3,4,...) bestanden hätten, welche Änderung seither vorgenommen worden wären sowie wann den Eigentümern Aufschließungsbeiträge vorgeschrieben und wann sie bezahlt worden wären.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte das Stadtamt X mit **Schriftsatz von 24. Juni 2002** mit, dass die Grundstücke 1, 3, 4, .10, 6 und 2 als Wohngebiet gewidmet seien und die Grundstücke 5, 7, 8 und 9 eine Widmung als Gewässer (Bach) aufweisen würden.

Aufschließungsbeiträge seien gemäß §§ 25 ff des OÖ Raumordnungsgesetz 1994 idgF für die Grundstücke Nr. 2 und 6 mit Bescheid vom 20. Dezember 2000 vorgeschrieben worden. Die Aufschließungsraten seien in fünf aufeinander folgenden Kalenderjahren in jährlichen Raten zu je 20 Prozent fällig.

Der Berufungswerber habe die erste und zweite Rate des Aufschließungsbeitrages für die oben angeführten Grundstücke bereits bezahlt.

Mit **Schriftsatz vom 9. Juli 2002** übermittelte die Berufungsbehörde dem Berufungswerber die schriftliche Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 21. Mai 2001 zur Kenntnisnahme. Außerdem wurde der Berufungswerber ersucht folgende Fragen zu beantworten bzw die angeforderten Unterlagen vorzulegen:

- Laut Berufungsschrift vom 21. November 2000 seien Grundstücke von einem Bauern bearbeitet worden, wobei dieser kein Entgelt für diese Nutzung zahlen würde. Um welche Grundstücke handle es sich dabei und von wem würden diese bearbeitet werden? Habe sich an der Art der Nutzung seit November 2000 eine Änderung ergeben?
- In der Berufungsschrift werde darauf verwiesen, dass den Mietern der Liegenschaft Lstraße 5 ein Nutzungsrecht der Biotopanlage zugesagt worden wäre. Dieses wäre jedoch mit einem jederzeitigen Widerrufsrecht verbunden gewesen. Es sei daher nach Ansicht der Berufungsbehörde diese eventuelle Nutzung jedenfalls nicht als entgeltlich anzusehen.
- Aus dem Schreiben des Stadtamtes X gehe eindeutig die Widmung der berufungsgegenständlichen Grundstücke hervor. Die in der Berufung und im Schreiben vom 20. August 2001 gemachten Angaben seien daher nicht richtig. Vielmehr wären vom Betriebsprüfer die als Wohngebiet gewidmeten Grundstücke mit 1.300,- S pro m², die als Gewässer (Bach) gewidmeten Grundstücke mit 50,- S pro m² bewertet worden.
- Fest stehe, dass nicht sämtliche Rechtsanwaltskosten abzugsfähig seien und bereits im Zuge der Erstellung der Überschussrechnung eine Aufteilung hätte vorgenommen werden müssen. Auf Grund des Fehlens einer solchen Aufteilung wäre diese vom Betriebsprüfer im Schätzungswege durchgeführt worden. Sowohl in der Berufung, als auch im Schreiben vom 20. August 2001 fänden sich keinerlei substantielle Einwendungen, die ein Abgehen von der Schätzung auslösen könnten.

- In der Stellungnahme der Betriebsprüfung werde ausgeführt, dass eine Nutzung der als Wohngebiet gewidmeten Grundstücke als Baumschule, Gärtnerei oder Hundeabrichteplatz rechtlich nicht möglich wäre. Wie seien daher die vom Berufungswerber eingewendeten Verhandlungen über eine Verpachtung zu verstehen?

Mit **Schreiben vom 19. September 2002** erfolgte die Beantwortung des obigen Vorhaltes:

1. Grundsätzliches

Der Sachverhalt sei, wie er von der Betriebsprüfung dargestellt wurde, korrekt. Es sei allerdings darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber den gesamten Liegenschaftskomplex nicht käuflich erworben, sondern geschenkt bekommen habe. Damit würden sich hinsichtlich der Verwertung erhebliche Unterschiede. Im Falle eines entgeltlichen Erwerbs bestünden klare Vorstellungen der wirtschaftlichen Nutzung, während im Falle einer Schenkung zuerst einmal die Verwertungsmöglichkeiten zu untersuchen seien und zur nutzbringenden Verwertung seien entsprechende Vorkehrungen zu treffen. Dabei spiele die Zeitkomponente (wie in der Liebhabereiverordnung festgelegt) eine entsprechende Rolle.

Der Berufungswerber habe vom gesamten Liegenschaftskomplex bisher verwertet:

- Haus Lstraße 5: Die vorhandenen Wohnungen wären saniert und zur Gänze vermietet worden;
- Grundstück O : Landwirtschaftlich verpachtet

Bisher nicht gewinnbringend verwertet (trotz Bemühungen) seien die Grundstücke Nr. 2, 3, 6, 10 (Gesamtkomplex) und 4. Diese zwei Komplexe würden bisher von Landwirten ohne Entgelt bearbeitet werden. Dem Berufungswerber würden dadurch allerdings auch keine Kosten für die Instandhaltung (Wiese mähen, Hecke schneiden, etc.) anfallen. Die Versuche, diese Liegenschaften zu verwerten seien bisher gescheitert. Die Absicht, die Liegenschaften zu verwerten, bestünde aber weiter.

Der Berufungswerber besitze ein Wohnhaus mit Garten, cirka 15 Gehminuten vom Liegenschaftskomplex entfernt und könne daher dieses Areal nicht in seinen privaten Bereich einbinden. Eine private Nutzung liege nicht vor.

Der Betriebsprüfer spreche von der "Errichtung" eines Biotops und übersehe aber dabei, dass bereits ein Teich vorhanden war, der von einem Teich gespeist, der aber von der Gemeinde trocken gelegt worden wäre. Dadurch sei der Teich ausgetrocknet. Der Berufungswerber habe um das Grundstück besser verwerten zu können, nur den früheren Zustand (nach moderner Technik) als Biotop wieder hergestellt.

Zu Punkt 1 der Stellungnahme des Betriebsprüfers

Die Nutzungsmöglichkeit der Grünflächen für Erholungszwecke sei den Mietern deshalb nur mündlich zugesagt worden, um bei einer anderen (gewinnbringenden) Nutzung keine schriftliche Bindung, die Schwierigkeiten bringen könnte, zu haben. Der Mietzins sei deshalb auch nicht höher als in X ortsüblich, die mündliche Zusage bedeute allerdings eine mögliche Steigerung der Lebensqualität der Wohnungen für die Mieter und sei damit ein nicht unwesentlicher Wettbewerbsvorteil.

Zum Gemüsegarten sei Folgendes festzuhalten:

Die Nutzung eines Teils der Liegenschaft als Gemüsegarten gehe über die der Nutzung als Erholungsfläche hinaus und sei daher schriftlich fixiert worden. Dass der Prüfer bei der Begehung der Liegenschaft keine Anzeichen für das Vorhandensein eines Gemüsegartens festgestellt habe, sei sehr verwunderlich. Der Gemüsegarten habe eine eigene Grundstücksnummer innerhalb der Parzelle 2, nämlich 3 und sei mit einem Maschendrahtzaun umgeben. Auf dem Areal 3 befinde sich ein kleiner Geräteschuppen, die Beete seien mit Betonplatten begrenzt, ein Hochbeet sei ausgebaut und ein Brunnen sei vorhanden.

Zu Punkt 2 der Stellungnahme

Bei der Auflistung der Flächen nach den einzelnen Grundstücksnummern sei darauf hinzuweisen, dass das Grundstück 4 im Ausmaß von 7.931 m² vom Flächenwidmungsplan 1977 auf Flächenwidmungsplan 2001 von Wohngebiet auf Grünland umgewidmet wurde, was bei der Aufteilung der Rechtsanwaltskosten unberücksichtigt geblieben wäre.

Die in der Berufung als landwirtschaftliche Gründe bezeichneten Liegenschaften seien selbstverständlich nur landwirtschaftlich genutzt, auch wenn sie der Flächenwidmungsplan teilweise als Wohngebiet ausweise. Diese als Wohngebiet ausgewiesenen Flächen könnten nach Auskunft des Stadtamtes X im Bedarfsfall ohne große Mühe auf Grünflächen umgewidmet werden. Die Widmung von Wohngebiet auf Grünland sei wesentlich leichter zu erreichen als umgekehrt.

Hinsichtlich Vorschreibung der Aufschließungsbeiträge gebe es zwei Gründe: Zum einen sei damit vermieden, dass im Falle eines Verkaufs der Liegenschaft Werteinbußen in Kauf genommen werden müssten und zum zweiten hatten Berufungen gegen die Vorschreibung der Beiträge (mit Ausnahme von rückgewidmeten Grundstücken) keinen Erfolg.

Die Feststellung des Prüfers, dass es sich bei den Grundstücken um nicht Zusammenhängende handle, sei nur teilweise richtig. Die Parzelle 2, 3, 6 (nach Trockenlegung des Baches) und 10 würden eine Einheit bilden. Lediglich die Parzelle 4 sei räumlich abgetrennt.

Zur beabsichtigten Verpachtung der Grundstücke habe der Prüfer festgestellt, dass aus rechtlichen Bestimmungen (Raumordnungsgesetz) eine landwirtschaftliche oder gewerbliche Nutzung von Grundstücken, die als Wohngebiet gewidmet wären, nicht zulässig sei. Der Prüfer habe daraus den Schluss gezogen, dass sich dadurch kein Pächter für dieses Grundstück gefunden hätte. Der Prüfer übersehe dabei allerdings, dass eine Rückwidmung in Grünland durchaus möglich wäre, womit sein Argument, dass aus rechtlichen Gründen eine Nutzung als Baumschule, Gärtnerei, etc. völlig ins Leere gehe.

Der Prüfer habe jedoch keine Angaben darüber gemacht, wie der Berufungswerber diese Grundstücke tatsächlich nutze. Eine Privatnutzung sei von der Betriebsprüfung bisher nicht behauptet worden und sei auch nicht gegeben. Somit bleibe nur die Möglichkeit, die Grundstücke so zu verwerten, dass Einnahmen erzielt werden. Um die Grundstücke in ordentlichen Zustand zu halten, würden sie von Landwirten unentgeltlich bearbeitet werden und somit in Stand gehalten.

Zum Abzugsverbot gemäß § 20 EStG sei anzumerken, dass die Werbungskosten sehr wohl zur Erwerbung von Einnahmen getätigt worden wären und noch dazu den Berufungswerber unfreiwillig getroffen hätten, da er gezwungen gewesen wäre, eine durch Trockenlegung eines Zuflusses durch die Gemeinde verursachte Austrocknung des vorhandenen Teiches entsprechende Aufwendungen zur Herstellung des bisherigen Zustandes zu tätigen.

Der Werbungskostenbegriff hänge nicht davon ab, ob man tatsächlich Einnahmen erziele, sondern dass sie mit einer möglichen zukünftigen Einnahmeerzielung im Zusammenhang stehe. Es sei nie behauptet worden, dass das "mögliche Recht der Nutzung durch die Wohnungsmieter in der Freizeit" eine Abzugsberechtigung der Werbungskosten auslöse, vordergründig werde diese Abzugsberechtigung von dem Willen zur Einnahmenerzielung (durch Verpachtung) abgeleitet. Und nur deshalb wären die Werbungskosten für das Biotop getätigt worden und keines falls für die Nutzungsmöglichkeit der Mieter. Die von der Betriebsprüfung getätigten Erhebungen bei den Mietern seien dem Berufungswerber nicht bekannt, daher sei eine Stellungnahme auch nicht möglich.

Weiters könne der Ansicht des Prüfers, dass Aufwendungen üblicherweise nicht vor einer tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit getätigt werden, nicht gefolgt werden. Bei Vermietungsabsicht sei gerade der umgekehrte Fall das Übliche, was durch die Renovierung der Wohnungen hinlänglich bewiesen sei. Auch in diesem Fall wären noch keine konkreten Mietverträge in Sicht gewesen und trotzdem wären erhebliche Aufwendungen zur Sanierung der Wohneinheiten getätigt worden. Deshalb auch die Wiederherstellung des Teiches in Form des Biotops um die Verwertungsmöglichkeiten zu verbessern.

Für die Aufteilung der Rechtsanwaltskosten sei von der Betriebsprüfung ein Aufteilungsschlüssel auf Grund der Verkehrswerte der Liegenschaften herangezogen worden. Im Zuge der Schlussbesprechung wären die Wohngebiete mit einem m²-Preis von 700,- S

bewertet worden, in der Stellungnahme des Prüfers steige der Wert plötzlich auf 1.300,- S. Die Begründung dafür laute, dass er im Betriebsprüfungsverfahren von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen sei. Bei der Aufteilung wäre zudem die Parzelle 4 (Grünfläche) als Wohngebiet bewertet worden. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass die Grundstücke extrem Hochwasser gefährdet seien.

Zum Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz

Pächter (Bearbeiter) der Grundstücke:

- Grundstück O (verpachtet): Herr L, Wö
- Grundstück 4: Fritz K, Wa (unentgeltlich)
- Grundstück 2, 10 und 6: Maschinenring Eferding

Nutzungsrecht der Mieter:

Die getätigten Aufwendungen wären nicht dazu gemacht worden, um den Wohnungsmietern eine Freizeitanlage zur Verfügung zu stellen, sondern um das Grundstück in einem verwertbaren (vermietbaren) Zustand zu bringen.

Rechtsanwaltskosten und Grundstückspreis:

Der Meinung der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nämlich dass die Rechtsanwaltskosten bereits bei der Erstellung der Überschussrechnung hätte aufgeteilt werden müssen, könne sich der Berufungswerber nicht anschließen, da er den Liegenschaftskomplex im Schenkungswege erworben habe und als Einheit anzusehen ist. Die angefallenen Rechtsanwaltskosten würden sich auf diesen Gesamtkomplex beziehen.

Verhandlungen über Verpachtung:

Die Verhandlungen mit einem Gärtner und einem Baumschulbesitzer habe es tatsächlich gegeben. Die Widmung der Grundstücke als Wohngebiet wäre den Verhandlungen nicht im Wege gestanden, da eine Umwidmung jederzeit möglich wäre.

Im **Vorhalt vom 13. November 2002** wurde der Berufungswerber aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw die angeforderten Unterlagen einzureichen:

1. Biotopanlage

- Dem Berufungswerber werde zur Wahrung des Parteigehörs der Inhalt der Auskunftersuchen (an die Herren WoM, WM, AM und RE) mitgeteilt sowie die jeweiligen Antwortschreiben übermittelt. Hinsichtlich des in der Niederschrift angeführten Hundezuchtvereins P werde der Berufungswerber ersucht, den Namen, Adresse und Ansprechperson bekannt zu geben.

- Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes könne nur dann von einer Vermietungsabsicht ausgegangen werden, wenn diese in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe oder auf Grundlage sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Der Berufungswerber werde aufgefordert darzulegen, wodurch sich seine Vermietungsabsicht objektiv manifestiert habe. Weiters werde er ersucht bekannt zu geben, ob Makler beauftragt worden wären (Belegung durch Schriftverkehr), ob Inserate geschaltet wurden (abgesehen von dem Inserat in der Presse vom Dezember 1994: diesbezüglich sei das Inserat samt Text einzureichen) und ob Schriftverkehr mit eventuellen Mietern oder Käufern geführt worden wären.

2. Rechtsanwaltskosten

Da gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern nur dann Werbungskosten darstellen würden, wenn sie in Form von AfA geltend gemacht werden könnten, sei von einer eventuellen Abzugsfähigkeit im gegenständlichen Fall nur im Hinblick auf das Gebäude Lstraße 5 auszugehen. Der prozentuelle wertmäßige Anteil des Gebäudes am gesamten Komplex sei daher zu schätzen. Ausgehend von den Berechnungen der Betriebsprüfung werde folgender Ansatz in Erwägung gezogen:

Gebäude Lstraße	4,640.000,00	18,95 %		
Grund&Boden Lstraße	1,071.600,00			
Liegenschaft O	546.080,00			
Rest	<u>18.233.550,00</u>			
	19,851.230,00	81,08 %		
Summe	24,491.230,00	100,00 %		
Rest:				
Grundstück	m²	Widmung	Preis/m²	
2	5612	WG	1000	5,612.000,00
1	77	WG	1000	77.000,00
3	392	WG	1000	392.000

4	7931	WG	1000	7,931.000,00
5	280	Gewässer	50	14.000,00
10	315	WG	1000	315.000,00
6	3851	WG	1000	3,851.000,00
7	235	Gewässer	50	11.750,00
8	376	Gewässer	50	18.800,00
9	146	Gewässer	50	7.300,00
	74	Gewässer	50	<u>3.700,00</u>
				18,233.550,00

Die Widmung der jeweiligen Grundstücke sei dem bereits übermittelten Schreiben der Gemeinde X zu entnehmen. Eine Auskunft des Leiters der Bewertungsstelle des zuständigen Finanzamtes habe ergeben, dass für als Wohngebiet gewidmete Grundstücke mit einem Preis von 1.000,- S bis 1.400,- S pro m² zu rechnen sei.

Das **Antwortschreiben des Berufungswerbers vom 13. Jänner 2003** enthält folgende Ausführungen:

1. Auskunftersuchen:

Die Antworten auf die behördlichen Auskunftersuchen würden die Kontakte und Verhandlungen mit den Interessenten bestätigen. Die Verhandlungen hätten jedoch zu keinem Ergebnis geführt.

Die Ansprechperson für den Hundezuchtverein P sei Herr RoM gewesen. Der Kontakt sei von dem bereits befragten MaA hergestellt worden. Die Verhandlungen hätten sich aber deshalb zerschlagen, weil der Verein nach Bekanntwerden seiner Absiedlungsabsichten in die Lage versetzt worden wäre, das bisher genutzte Grundstück käuflich zu erwerben.

2. Weitere Kontaktaufnahmen mit Interessenten:

Nach Beendigung des Rechtsstreites seien neben den bereits angeführten Interessenten weitere Kontakte aufgenommen worden:

Zuerst mit den Bewohnern der neu errichteten Gebäude in der Vogelhausgartenstraße (gegenüber dem Bach gelegen) im Hinblick auf die Errichtung von Schrebergärten (Ansprechpartnerin Frau Hem).

1998 nach großen Schwierigkeiten mit dem benachbarten Möbelhaus E hätten Kontakte bestanden zu Vizebürgermeister R hinsichtlich der Möglichkeit des Baues eines Großmarktes (Fa. Hofer, Spar, etc.).

Es hätten weitere regelmäßige Kontakte mit der Stadtgemeinde (der Berufungswerber sei Wohnbaustadtrat in Eferding) vor allem mit der zuständigen Beamtin Frau Ho bestanden.

Im April 2002 intensive Verhandlungen mit der Firma La, H&M, T, Brauereianlagen und Bedarf, Do, Lo. Die Firmenvertreter seien im April die Herren La und Ge gewesen, zwei Wochen später erfolgte eine genaue Begehung, im Mai sei es bei der dritten Besichtigung zur Übergabe von Unterlagen an den Architekten der Herren La gekommen. Eine weitere Besichtigung wäre durch die Familien La im Juni erfolgt. Im Juli sei dann die überraschende Absage gekommen. Geplant wäre eine Vermarktung von Bier und Schnaps im noch ungenützten Teil der Liegenschaft Lstraße 5 samt Einbindung der strittigen Liegenschaft als Biergarten gewesen.

3. Beauftragung von Maklern

Bereits 1995 sei die Immobilien OEG MS mit der Verwertung der Liegenschaft beauftragt worden. Es sei lediglich zu einer einzigen Vermietung einer Wohnung im Haus Lstraße 5 gekommen. Als Beilage angefügt wurde folgender Vermittlungsauftrag vom 27. Februar 1995:

"Ich, Herr Dr. Bw. , wohnhaft in Ed, beauftrage als Verfügungsberechtigter über die Lstraße 5, Q, Sie, nämlich die Firma MS Immobilien OEG, Lstraße 2, FF, mit der Vermittlung der Vermietung der darin befindlichen Wohnungen zu den angeführten Bedingungen:....."

Ebenfalls beigelegt wurde die Abschrift einer Abrechnung über eine Vermittlungsprovision.

Im Jahr 2000 sei die Firma Immobilien We (früher Re GmbH) mit der Verwertung der Liegenschaft beauftragt worden. Dies sei jedoch ergebnislos geblieben, sodass der Berufungswerber die Vereinbarung am 12. Dezember 2001 wieder aufkündigte. Beigelegt wurde folgendes Schreiben der Firma Immobilien We vom 5. Dezember 2002:

"...Ich bestätige Ihnen hiermit, mich um die Vermietung der Geschäftslokale/Lagerräumlichkeiten in X bemüht zu haben. Leider ist es mir nicht gelungen einen Mieter zu finden bzw war die Nachfrage im Jahr 2000 nach derartigen Räumlichkeiten sehr gering!.."

4. Schaltung von Inseraten

Im Dezember 1994 sei in der Presse ein Inserat geschaltet worden. Der Text des Inserates sei nicht mehr verfügbar, da der Berufungswerber nicht annehmen hätte können, dass dies einmal eine steuerliche Relevanz haben könne. Weitere Inserate wären nicht geschaltet worden.

5. Schriftverkehr

Über die Verhandlungen gebe es keine schriftlichen Unterlagen mehr, was von den Verhandlungspartnern auch bestätigt worden wäre.

6. Objektive Vermietungsabsicht

Dass die Vermietungsabsicht mit nicht nur ziemlicher, sondern absoluter Sicherheit festgestanden und über eine reine Absichtserklärung weit hinausgegangen wäre, sei durch die bisher getätigten und in der Folge aufgelisteten Aktivitäten wohl bewiesen.

Zudem sei zu bemerken, dass keinerlei andere, vor allem private Nutzung der Liegenschaft beabsichtigt sei und auch nicht vorliege.

7. Aufteilung der Rechtsanwaltskosten

Dass die Rechtsanwaltskosten nur in dem Ausmaß abgesetzt werden könnten, als sie das Gebäude Lstraße 5 betreffen, nehme der Berufungswerber zustimmend zur Kenntnis.

Nicht einverstanden sei der Berufungswerber jedoch mit dem Aufteilungsschlüssel. Die Parzelle 4 werde noch immer als Bauland bewertet. Sowohl aus dem beigelegten Schreiben des Stadtamtes X vom 14. September 2000, als auch aus der Stellungnahme des Prüfers gehe hervor, dass die Parzelle von Wohngebiet auf Grünland umgewidmet worden sei.

Er schlage daher folgende Berechnung vor:

"Bewertung der als Wohngebiete ausgewiesenen Parzellen mit einem m²-Preis von ATS 1.000,00...und der Grünlandflächen mit ATS 50,00, wobei die Parzelle 4 als Grünlandfläche zu bewerten ist." Dadurch ergäben sich abzugsfähige Kosten im Ausmaß von 27,36 Prozent.

In einem weiteren **Schreiben vom 19. Jänner 2004** übermittelte der Berufungswerber folgenden **Mietvertrag vom 22. Oktober 2003**:

"..welcher am heutigen Tage zwischen:

1. Herrn Dr. Bw.,... und 2. Herrn MaH, Vstraße 9, FF als Mieter vereinbart und abgeschlossen wurde,

I.

Dr. Heinz Bw. ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ xx Grundbuch yy X, ob welcher unter anderem die Grundstücke .mmm, 2 und 3 vorgetragen sind. Auf dieser Liegenschaft ist das Haus Lstraße 5 errichtet.

II.

Dr. Heinz Bw. ...vermietet an MaH ... und dieser mietet vom Erstgenannten, die im Erdgeschoss des Hofgebäudes des Hauses Lstraße 5 gelegenen Räumlichkeiten, welche in der diesem Mietvertrag beiliegenden Skizze genau eingezeichnet sind. Der Mieter mietet das

gegenständliche Mietobjekt zum Betrieb seiner Einzelfirma für Beschriftungen und Werbergestaltung. Der Mieter ist berechtigt, die Grundstücke 2 und 3 Grundbuch yy X zur betrieblichen Nutzung mitzubenützen....

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Teichanlage auf dem Grundstück GStNr. 2

Im gegenständlichen Berufungsfall steht unter anderem ertragsteuerlich die Geltendmachung von Werbungskosten und umsatzsteuerlich die Berücksichtigung von Vorsteuern aus einer Tätigkeit in Streit, zu deren Ausübung es in den berufungsgegenständlichen Jahren nicht gekommen ist.

Gemäß **§ 2 Abs 3 EStG 1988** unterliegen nur die unter den Ziffern 1 bis 7 angeführten Einkünfte der Einkommensteuer. Nach **§ 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung**, BGBl. 1993/33, liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit **gesondert** zu beurteilen.

Im Rahmen der Beurteilung von Bestandsobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind somit nach der Systematik des Einkommensteuerrechts in einem ersten Schritt die **Beurteilungseinheiten** festzustellen. Im nächsten Schritt ist sodann **jedes Mietobjekt** (Beurteilungseinheit) gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht (VwGH 24.04.1997, 94/15/0126).

Der Berufungswerber war in den streitgegenständlichen Jahren Eigentümer zahlreicher Liegenschaften in Eferding, unter anderem der Grundstücke GStNr. .mmm, 2, 3, 6, 10 und 4. Auf dem Grundstück .mmm (Lstraße 5) befindet sich ein Gebäude, welches seit dem Jahr 1995 der Vermietung dient, die restlichen genannten Grundstücke sind unbebaut und nicht vermietet oder verpachtet. Aus dem vorliegenden Auszug aus der Katastralmappe vom 21. Juni 2002 ist ersichtlich, dass das Grundstück .mmm **räumlich getrennt** vom zusammenhängenden Grundstückskomplex der Grundstücksnummern 2, 3, 6, 10 und 4 liegt und diese nach Angaben des Berufungswerbers über ein Wegerecht verbunden sind.

Im gegenständlichen Berufungsfall kann nun das Haus Lstraße 5, X, GStNr. .mmm, als eine **eigene Beurteilungseinheit** angesehen werden. Der Berufungswerber erzielt bereits seit dem Jahr 1995 aus dieser Einkunftsquelle Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die

Einkunftsquelleneigenschaft wurde weder von der Abgabenbehörde erster Instanz noch vom Berufungswerber bestritten.

Hinsichtlich der anfänglich widersprüchlichen Ausführungen des Berufungswerbers (siehe Berufungsschrift vom 21. November 2000), nämlich dass die getätigten Aufwendungen für die Teichanlage einerseits als Werbungskosten der Einkunftsquelle Lstraße 5 zuzuordnen wären, da den Bewohnern das Grundstück auf dem sich der Teich befindet, als Erholungsfläche (Steigerung der Lebensqualität der Mieter und damit ein Wettbewerbsvorteil) zur Verfügung stehen würde (ohne jegliches Benützungsentgelt) bzw ein Bewohner als Fotograf die Teichanlage beruflich nutzen könne und andererseits auch der künftigen Einkunftsquelle "restliche Grundstücke" zuzuordnen wären, ist festzuhalten, dass der Berufungswerber im Schriftsatz vom 19. September 2002 von seiner widersprüchlichen Argumentationslinie wiederum abgegangen ist und nunmehr einen Zusammenhang mit der Einkunftsquelle Lstraße 5 ausdrücklich verneint und diese Kosten ausschließlich im Zusammenhang mit der geplanten Vermietung/Verpachtung der unbebauten Grundstücke betrachtet.

Es besteht somit Einigkeit darüber, dass von der Vermietungstätigkeit des Objektes Lstraße 5 die übrigen, im Eigentum des Berufungswerbers befindlichen Liegenschaften zu trennen sind und diese eigene Beurteilungseinheiten darstellen. Fraglich ist allerdings, ob die behauptete Einkunftsquelleneigenschaft dieser Grundstücke in den Streitjahren überhaupt gegeben war, da in diesen Jahren nachweislich kein Bestandsverhältnis begründet und somit keine Betätigung entfaltet wurde. Entscheidendswesentlich ist diese Frage deshalb, weil abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nur dann anzunehmen sind, wenn ein Objekt überhaupt als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein Objekt, welches nicht als Einkunftsquelle beurteilt wird, sind demgegenüber steuerlich unbeachtliche **Kosten einer Vermögensanlage**.

Konkret sind die Aufwendung für eine Teichanlage auf dem Grundstück GStNr. 2 in Höhe von insgesamt 408.039,- S (1996 und 1997) strittig, die der Berufungswerber als vorweggenommene Werbungskosten im Wege der Zehntelabsetzung gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 in Abzug gebracht hat.

Der Werbungskostenbegriff findet seine Definition in **§ 16 Abs 1 EStG 1988**:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen."

Hinsichtlich der Abgrenzungsfrage, ob bloß Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, wenn noch keine Miet- bzw Pachteinahmen vorliegen, vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 31.03.2004, 2003/13/0151; 07.10.2003, 2001/15/0085; 04.06.2003, 99/13/0173) die Ansicht, dass Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988 unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden können, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen

Sinn erzielt. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist allerdings, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung entweder auf Grund **bindender Vereinbarungen** oder auf Grund sonstiger **über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände** als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage, ist im Folgenden zu überprüfen, welche **konkrete Maßnahmen** der Berufungswerber bis Ende des Veranlagungsjahres 1997 gesetzt hat, um den strengen Anforderungen eines vorweggenommenen Werbungskostenabzuges zu entsprechen:

1.

Der Berufungswerber hat nach eigenen Angaben Gespräche mit Baumschul- bzw. Gärtnereibesitzern bezüglich Verpachtung der Liegenschaft geführt, wobei einer der Befragten der Errichter der Teichanlage war. Diese Angaben wurden im Zuge des Verfahrens von vier beteiligten Personen bestätigt, erstaunlicherweise bei drei Personen mit fast identischem Inhalt: Die etwa drei bis vier Gespräche seien im **Winter 1997/1998** durchgeführt worden, die Kontaktaufnahme sei direkt vom Berufungswerber erfolgt, es gäbe **keine schriftlichen Unterlagen** mehr, da **nur mündliche Gespräche** geführt worden wären und dass die Verhandlungen schlussendlich an der **Bodenqualität und der Attraktivität** (Zufahrt) gescheitert wären.

Diese übereinstimmenden Aussagen stehen im Widerspruch zu den Ausführungen in der Berufungsschrift vom 21. November 2000. Darin wird die fehlende Einigkeit hinsichtlich des Pachtzinses als Grund für das Scheitern der Verhandlungen angeführt und nicht das Fehlen der unbedingt erforderlichen Voraussetzung für die umworbene Branche der Gärtnereien und Baumschulen, nämlich das Vorliegen einer geeigneten Bodenqualität, die nach Aussagen der "Spezialisten" ja nicht gegeben sei. Damit war jedoch ein Vertragsabschluss mit Unternehmungen dieser Branche spätestens im Winter 1997/1998 zum Scheitern verurteilt.

Der Berufungsweber hat die Teichanlage in einem Zeitraum (im Jahr 1996) errichten lassen, in dem laut Sachverhalt noch gar keine Verhandlungen mit den von ihm bekannt gegebenen Baumschulbesitzern durchgeführt wurden. Der Berufungswerber hat also "auf Verdacht", dass eine Teichanlage mit Errichtungskosten von ungefähr einer halben Million Schilling für Baumschulbesitzer, Christbaumverkäufer und Gärtnereien als künftige Mieter von Interesse sein könnte, diese Aufwendungen getragen (siehe Berufungsschrift vom 21. November 2000). Dass die Wiederherstellung des Teiches ausschließlich aus freiwilligen Motiven und nicht auf behördlicher Anordnung erfolgte, geht eindeutig aus dem Sachverhalt hervor.

Diese Vorgangsweise widerspricht aus objektiver Sicht jeglichen wirtschaftlichen Überlegungen und lässt sich nur mit Verfolgung privater Interessen begründen. Bei Betrachtung dieses behaupteten Sachverhalts stellt sich die berechnete Frage, wieso ein Steuerpflichtiger in eine Teichanlage investiert, bevor er mit potentiellen Mietern Kontakt aufnimmt (die Kontaktaufnahme erfolgte nachweislich erst im Winter 1997/1998) und sich nicht im Vorfeld darüber informiert, ob die Existenz eines Teiches, für den immerhin beträchtliche Kosten angefallen sind, für den zukünftigen Mieter überhaupt von Interesse sein könnte.

Darüber hinaus konnte der Berufungswerber zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht wissen, ob die konkrete Positionierung des Teiches in das Gesamtplanungskonzept einer Baumschule, Gärtnerei, etc. passen würde. Unglaublich sind die Darstellungen des Berufungswerbers auch deshalb, weil die von ihm angesprochene Branche die Leistungen zur Instandsetzung des vorhandenen Teiches um vieles günstiger selbst (nämlich nur zu Herstellungskosten bzw Selbstkosten) und vor allem nach eigenen Vorstellungen erbringen hätte können (eine der Interessenten war im Übrigen die mit den Teicharbeiten betraute Gartenfirma).

Aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen werden derartig außergewöhnliche Investitionen, die im Übrigen schon alleine aus der Perspektive Angebot und Nachfrage nicht mit Renovierungen von Mietwohnungen verglichen werden können, vielmehr nur dann vorgenommen, wenn mit dem **konkreten Mieter/Pächter** Einigkeit über die Errichtung besteht und die dabei entstandenen Kosten im Wege von Einkünften wieder erwirtschaftet werden. Nur diese Betrachtungsweise würde dem grundsätzlichen Konzept der steuerlichen Akzeptanz von Werbungskosten entsprechen. Die vom Berufungswerber geschilderte Begründung erscheint daher völlig unglaublich und steht mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Widerspruch.

Wesentlich für die rechtliche Würdigung ist die Tatsache, dass sich die von der Rechtsprechung geforderte ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung im vorliegenden Fall weder auf Grund von bindenden Vereinbarungen noch auf Grund sonstiger über bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Das gilt gleichermaßen auch für die weiteren genannten Interessenten (Hundezuchtverein, Firma La, etc.). Darüber hinaus wurden die Verhandlungen mit der Firma La nicht in den streitgegenständlichen Jahren geführt und sind somit für die zu treffende Beurteilung unmaßgeblich.

Auch der mit Schreiben vom 19. Jänner 2004 vorgelegte Mietvertrag kann an der Beurteilung nichts ändern, weil nur solche Maßnahmen einer Überprüfung unterzogen werden können, die bis zum Ende des Veranlagungsjahres 1997 vorgenommen wurden (VwGH 28.02.2002, 96/15/0219; 22.01.2004, 98/14/0003). Der Mietvertrag wurde jedoch erst im Oktober 2003 geschlossen.

Dieser Bestandsvertrag hat ausdrücklich die Vermietung der *"im Erdgeschoss des Hofgebäudes des Hauses Lstraße 5 gelegenen Räumlichkeiten"* zum Inhalt. Im letzten Satz wird ergänzend darauf hingewiesen, dass der Mieter berechtigt sei, die unbebauten Grundstücke 2 und 3 zur **betrieblichen Nutzung** mitzubenzützen (Anmerkung: diese Grundstücke sind vom Gebäude Lstraße 5 räumlich getrennt). Dazu wird bemerkt, dass einer betrieblichen Nutzung grundsätzlich die Widmung als Wohngebiet entgegensteht. Außerdem wird vermutet, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt dieser "Mitbenützungsvereinbarung" auf einem anderen Aspekt beruht und zwar den auf diese Grundstücke entfallenden Kosten eine steuerliche Abzugsfähigkeit zu ermöglichen. Da der Mietvertrag schon aus zeitlichen Gründen für die vorliegende Berufung nicht von Relevanz ist, erübrigt sich auch eine weitere Auseinandersetzung mit dieser Vereinbarung.

2.

Der Berufungsweber hat nach eigenen Angaben lediglich ein Inserat (am 24. Dezember 1994) in der Tageszeitung "Die Presse" geschaltet. Über den genauen Inhalt dieser Anzeige konnte weder ein Nachweis erbracht noch konnte glaubhaft gemacht werden, dass sich das Inserat auf die beabsichtigte Verpachtung der unbebauten Grundstücke bezogen hätte. Diesbezüglich ist zu bemerken, dass lediglich eine Anzeige innerhalb eines Zeitraumes von mehreren Jahren **nicht für eine ernsthafte Absicht zur Einnahmenerzielung** spricht.

3.

Im Schreiben vom 13. Jänner 2003 teilte der Berufungsweber mit, dass bereits im Jahr 1995 die Firma Immobilien OEG MS mit der Verwertung der Liegenschaften beauftragt worden wäre. Es wäre jedoch lediglich zu einer einzigen Vermietung einer Wohnung im Hause Lstraße 5 gekommen. Beigelegt wurde der Vermittlungsauftrag vom 27. Februar 1995, aus dem hervorgeht, dass obige Firma beauftragt wurde, Vermittlungen der Vermietung der im Hause Lstraße 5 befindlichen Wohnungen durchzuführen. Die Vermittlung der Verpachtung der streitgegenständlichen Grundstücke wurde **nicht** Vertragsinhalt.

Auch das Schreiben der Firma Immobilien We enthält keinen Hinweis darüber, dass die Vermittlung der Verpachtung der Liegenschaften zum Vertragsgegenstand erhoben wurde. Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass sich obige Firma *"um die Vermietung der Geschäftslokale/Lagerräumlichkeiten in X bemüht"* hat und es ihr leider nicht gelungen wäre einen Mieter zu finden bzw wäre die Nachfrage im Jahr 2000 nach derartigen Räumlichkeiten sehr gering gewesen.

Aus diesem Schreiben geht eindeutig hervor, dass der Auftrag ausschließlich die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten und Lagerräumlichkeiten umfasste und somit nicht die Verpachtung der restlichen Liegenschaften zum Inhalt hatte. Außerdem lässt sich daraus schließen, dass diese Immobilienfirma erst im Jahr 2000 mit der Vermittlung beauftragt wurde und dieser Sachverhaltsmoment für die berufsgegenständlichen Jahre nicht relevant ist.

4.

Festzuhalten ist zunächst, dass der zu beurteilende Grundstückskomplex GStNr. 2, 3, 6, 10 und 4 nach dem für die Berufungsjahre maßgeblichen Flächenwidmungsplan des Jahres 1977 (Die Änderung des Flächenwidmungsplanes 1977 erfolgte erst im Jahr 2001)

ausschließlich als Bauland und zwar als **Wohngebiet nach**

§ 22 Abs 1 Oö. Raumordnungsgesetz 1994 (Oö. ROG 1994) ausgewiesen wurde. Für die Grundstücke GStNr. 2 sowie 6 erfolgte mit Bescheid vom 20. Dezember 2000 bereits eine Vorschreibung von Aufschließungsbeiträge gemäß §§ 25 ff Oö. ROG 1994. Nach § 22 Abs 1 Oö. ROG 1994 sowie der Auskunft des Stadtamtes X sind diese Flächen für die Errichtung von Wohngebäuden bestimmt, die einem dauernden Wohnbedarf dienen. Eine **landwirtschaftliche oder gewerbliche Nutzung** war somit in den Streitjahren nachweislich **nicht zulässig**.

Die Ausführungen des Berufungswerbers, dass eine Rückwidmung in Grünland jederzeit möglich wäre, gehen dabei ins Leere, da zur rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes schon aus gleichheitsrechtlichen Überlegungen, ausschließlich die bis zum Ende des Veranlagungsjahres 1997 vorgenommenen Maßnahmen heranzuziehen sind und nicht vage Behauptungen, die sich jeglicher verwaltungsbehördlicher Überprüfung entziehen.

Eine Verpachtung der Grundstücke an Baumschulbesitzer, Christbaumverkäufer und Gärtnereien scheitere somit schon allein auf Grund zwingender landesgesetzlicher Vorgaben und konnte von vornherein gar nicht in Betracht gezogen werden. Dass der Berufungswerber von diesen Tatsachen gewusst haben muss, geht aus dem Schreiben vom 19. September 2002 hervor, worin der Abgabenbehörde auf die Frage, wie denn die Verhandlungen mit den diversen Baumschulbesitzer zu verstehen seien, wenn doch eine Nutzung der als Wohngebiet gewidmeten Grundstücke als Baumschule, etc. rechtlich überhaupt nicht möglich gewesen wäre, geantwortet wird, dass die Widmung der Grundstücke als Wohngebiet den Verhandlungen nicht entgegengestanden wären, da eine Umwidmung jederzeit möglich gewesen wäre.

Dieser Aussage ist entgegenzuhalten, dass auf Änderungen im Flächenwidmungsplan kein Rechtsanspruch besteht, sondern es einer Entscheidungsfindung durch demokratischen Beschluss des Gemeinderates bedarf (§ 33 ff Oö. ROG 1994) und somit keinesfalls vorhersehbar ist. Solche ungewisse Vorbringen sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht geeignet, eine ernsthafte, nach außen hin erkennbare Absicht des Berufungswerbers zur Erzielung von Einnahmen glaubhaft zu machen, zumal eine Umwidmung der strittigen Grundstücke auch in den Folgejahren nicht erfolgt ist.

Bei der vorliegenden Widmung der Grundstücke (für das Grundstück GStNr. 2, auf dem sich die strittige Teichanlage befindet, wurde bereits rechtskräftig ein Aufschließungsbeitrag

vorgeschrieben) kommen als mögliche Verwertungsmöglichkeiten nur der Verkauf der Liegenschaften oder der Bau von Wohngebäuden (§ 22 Abs 1 Oö. ROG 1994) in Betracht.

Dass ein Verkauf der Liegenschaften nicht gänzlich ausgeschlossen und zumindest angedacht wurde, geht aus dem Schreiben vom 19. September 2002 hervor, worin der Berufungswerber die Entrichtung der Aufschließungsbeiträge damit begründet, dass im Falle eines **Verkaufs der Liegenschaften** keine Werteinbußen in Kauf genommen werden müssen. Der VwGH vertritt allerdings hiezu in ständiger Rechtsprechung (zB 20.09.2001, 96/15/0231; 30.04.2003, 98/13/0127; 04.06.2003, 99/13/0173; 07.10.2003, 2001/15/0085) die Auffassung, dass der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten müsse und es dabei nicht genüge, wenn die Vermietung als eines von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst werde und hiebei sondiert werde, ob sich das Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lasse.

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass keinerlei objektiven Umstände vorliegen, aus denen sich eindeutig ergäbe, die oben geschilderte Teicherrichtung wäre von der erweislichen Absicht auf künftige Verpachtung der Liegenschaften getragen. Eine ernsthafte Absicht des Berufungswerbers zur künftigen Vermietung bzw Verpachtung der in Rede stehenden Liegenschaften hat in den Streitjahren weder in bindenden Vereinbarungen noch in sonstigen aussagekräftigen und vor allem glaubwürdigen Umständen hinreichenden Niederschlag gefunden. Aus den eben geschilderten Umständen muss vielmehr darauf geschlossen werden, dass der Berufungswerber gar nicht die ernste Absicht einer Verpachtung in Erwägung gezogen hat, sondern die Liegenschaften als **Vermögensanlage** betrachtet, die aber gemäß **§ 20 Abs 1 EStG 1988** als steuerlich unbeachtlich anzusehen ist. Die getätigten Aufwendungen konnten daher mangels Eigenschaft der geplanten Betätigung als Quelle von Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 als Werbungskosten nach § 16 Abs 1 EStG 1988 nicht angesehen werden.

Entsprechendes gilt für die **umsatzsteuerliche Beurteilung** einer Betätigung in der Vorbereitungsphase. Grundsätzlich können Vorsteuern bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im Sinne des § 2 Abs 1 UStG 1994 erzielt. So normiert **§ 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994**, dass der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuern abziehen kann.

Wie bereits oben ausführlich begründet, reichen für diese Berücksichtigung auch im Bereich der Umsatzsteuer weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus noch der Umstand, dass er die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Dem Steuerpflichtigen obliegt der Nachweis, dass eine

Vereinbarung vorliegt, aus der eindeutig und klar hervorgeht, dass steuerpflichtig vermietet oder verpachtet wird. Wie festgestellt, hatte der Berufungswerber diesen Nachweis nicht zu erbringen vermocht und hat daher hinsichtlich der strittigen Liegenschaften keine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit entfaltet.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach **§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994** Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind. Lieferungen und sonstige Leistungen gelten somit dann nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie im Zusammenhang mit einem dem Privatvermögen im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zuzurechnenden Wirtschaftsgut stehen (VwGH 22.09.1992, 88/14/0058; 27.03.1996, 93/15/0210).

Aus diesen Gründen waren sowohl der Vorsteuer- als auch der Werbungskostenabzug zu versagen.

2. Rechtsanwaltskosten

Nach der Schenkung der gegenständlichen Liegenschaften kam es zu einem Rechtsstreit mit dem seinerzeitigen Geschenkgeber bzw mit seinem Rechtsnachfolger. Die aus diesem Rechtsstreit erwachsenen Rechtsanwaltskosten betrugen im Jahr 1997 216.000,- S brutto (180.000,- S netto). Diese Kosten wurden im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Instandsetzungsaufwand geltend gemacht und gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 auf zehn Jahre abgeschrieben. Der Prüfer kürzte sodann die geltend gemachten Kosten von 180.000,- S auf 59.400,- S mit der Begründung, dass eine unternehmerische Veranlassung nur insoweit vorliege, als die gegenständlichen Kosten das vermietete Grundstück GStNr. .mmm (Lstraße 5) betreffen würden.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Ansicht des Finanzamtes. Der Auffassung des Berufungswerbers, dass es sich dabei um einen Liegenschaftskomplex handle, der als Einheit anzusehen sei und sich die angefallenen Rechtsanwaltskosten auf den Gesamtkomplex beziehen würden (siehe Schreiben vom 19. September 2002), ist grundsätzlich zuzustimmen. Aber eben weil die Rechtsanwaltskosten für den Gesamtkomplex angefallen sind, ist eine Aufteilung erforderlich, denn nur solche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Vermögensstamm sind abzugsfähig, wenn sie gleichzeitig auch mit den Einnahmen in Zusammenhang stehen (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 16, Tz. 25). Lediglich der Teil der Kosten ist daher abzugsfähig, welche das Gebäude Lstraße 5 betreffen, da nur aus diesem Objekt Einkünfte erzielt wurden. Diese Rechtsmeinung nahm der Berufungswerber schließlich auch im Schriftsatz vom 13. Jänner 2003 zustimmend zur Kenntnis, sodass nunmehr der Aufteilungsprozentsatz der Kosten zur Debatte steht.

Hinsichtlich des Unverständnisses des Berufungswerbers, dass zunächst im Prüfungs- bzw im anschließenden Rechtsmittelverfahren unterschiedliche Quadratmeterpreise der Aufteilung zu Grunde gelegt wurden, ist zu bemerken, dass der Unabhängige Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs 2 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß die angefochtenen Bescheide nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Festzuhalten ist weiters, dass die Rechtsanwaltskosten im **Jahr 1997** angefallen sind und daher hinsichtlich des Aufteilungsschlüssels ausschließlich die **in diesem Zeitraum** bestehenden **Rechtsverhältnisse** heranzuziehen sind. Nachträgliche Widmungsänderungen im Flächenwidmungsplan, die der Berufungswerber ins Treffen geführt hat, sind für die Berufungsjahre als unbeachtlich zu werten. Für die streitgegenständlichen Liegenschaften (ohne GStNr. .mmm und Liegenschaft O) bestanden im Jahr 1997 folgende festgestellte Widmungen:

Wohngebiet	GStNr. 1, 3, 4, .10, 6 und 2
Gewässer (Bach)	GStNr. 5, 7, 8 und 9

Nach Auskunft der abgabenbehördlichen Bewertungsstelle ist für Grundstücke in dieser Lage und mit Widmung als Wohngebiet ein Preis von 1.000,- S bis 1.400,- S als realistisch anzusehen. Im Ergänzungsauftrag vom 13. November 2002 brachte die Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz dem Berufungswerber ihre Erwägungen zur Kenntnis. In Betracht gezogen wurde in diesem Vorhalt der Ansatz eines Preises pro m² in Höhe von 1.000,- S für Grundstücke mit Widmung als Wohngebiet. Dieser Wert wurde schließlich vom Berufungswerber im Schreiben vom 13. Jänner 2003 zustimmend zur Kenntnis genommen. Auch die Abgabenbehörde erster Instanz brachte im Rahmen des Parteiengehörs keine weiteren Einwendungen gegen diesen Wertansatz vor (Der Wert für Gewässer stand nie in Streit), sodass sich eine Aufteilung der Rechtsanwaltskosten aus folgender Berechnung ergibt:

Gebäude Lstraße	4,640.000,00	18,95 %		
Grund&Boden Lstraße	1,071.600,00			
Liegenschaft O	546.080,00			

Rest	<u>18.233.550,00</u>			
	19.851.230,00	81,08 %		
Summe	24.491.230,00	100,00 %		
Rest:				
Grundstück	m²	Widmung	Preis/m²	
2	5612	WG	1000	5.612.000,00
1	77	WG	1000	77.000,00
3	392	WG	1000	392.000
4	7931	WG	1000	7.931.000,00
5	280	Gewässer	50	14.000,00
10	315	WG	1000	315.000,00
6	3851	WG	1000	3.851.000,00
7	235	Gewässer	50	11.750,00
8	376	Gewässer	50	18.800,00
9	146	Gewässer	50	7.300,00
	74	Gewässer	50	<u>3.700,00</u>
				18.233.550,00

Die Rechtsanwaltskosten in Höhe von **34.110,- S** (das sind 18,95 Prozent von 180.000,- S) sind somit als Prozesskosten zur Verteidigung der Eigentumsrechts sofort als Werbungskosten abzugsfähig. Hinsichtlich der Vorsteuern ergibt sich ein abzugsfähiger Betrag in Höhe von **6.822,- S**.

Auch diesem Berufungsbegehren war daher der Erfolg zu versagen. Der Umsatz- als auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 waren zu Ungunsten des Berufungswerbers abzuändern.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 29. September 2005