



GZ. RV/1370-W/07,  
miterledigt RV/1371-W/07,  
RV/1372-W/07, RV/1373-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JK, x, vertreten durch Dr. M. Rittmann Steuerberatungs KEG, 2500 Baden, Gartengasse 3, vom 30. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-12/ 2004 entschieden:

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2003 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 und die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-12/2004 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

JK (i.d.F. Bw.) ist seit 1991 Eigentümer der Liegenschaft s aus der er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Mit Bauansuchen vom 27. November 1997 wurde ein Projekt zum Aus- und Umbau der Liegenschaft bei der Baubehörde eingereicht, nach der 3 Arztpraxen sowie eine Wohneinheit errichtet werden sollten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2001 bis 2003 sowie einer Umsatzsteuernachschau für Folgezeiträume wurden daraus resultierende Kosten für Baumaßnahmen als aktivierungspflichtige Herstellungskosten (lt. Bw. lagen

Instandsetzungskosten vor) qualifiziert und die Vorsteuer aus den vorgelegten Rechnungen nicht zum Abzug zugelassen, nachdem die Absicht einer nachfolgenden steuerpflichtigen Vermietung nach Ansicht der Bp. nicht hinreichend nachgewiesen worden war. Weiters wurden Kosten der Lebensführung i.S.d. § 20 EStG 1988 ausgeschieden und damit zusammenhängend die Vorsteuer korrigiert.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Ausführungen der Bp. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 sowie quartalsmäßige Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 2004.

Die Bp. stellte fest, dass das fragliche Objekt zum Zeitpunkt des Kaufes aus 4 Wohneinheiten zwischen 55 und 65m<sup>2</sup> bestand und vermietet gewesen sei. Aufgrund von Differenzen mit den Mietern sei es in Folgejahren zu einer Reihe von Gerichtsverhandlungen gekommen, weswegen das Objekt keine Gewinne abgeworfen habe. Der letzte Altmietler habe das Objekt 1999 verlassen welches in der Folge zu einem Ärztezentrum umgebaut werden sollte. Ende März 2001 sei mit den Bauarbeiten begonnen worden. Diese würden neben dem Austausch von Zwischendecken im Altgebäude in der Einbeziehung des Zubaus, einer kompletten Neugestaltung der Wohneinheiten (Sanitäreinrichtungen, Versetzen von Wänden, Einbau eines (noch nicht fertig gestellten) Aufzuges udgl. bestehen. Mit dem Bau der Tiefgarage sei im Mai 2003 begonnen worden. Durch den Rechtsstreit mit der Errichterfirma infolge Wassereintritts hätte sich auch die Fertigstellung dieses Projekts verzögert. Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung vom 5. September 2005 hätten noch keine Miet- bzw. Vorverträge mit künftigen Mietern vorgelegt werden können. Im Prüfungszeitraum seien diverse Bauarbeiten (Zwischendecken, Stiegenaufgang...) ausgeführt und als Großreparaturen behandelt worden. Diese Arbeiten würden nach Ansicht der Bp. Herstellungskosten darstellen, da einerseits das Gebäude erweitert (Zubau) und andererseits die Raumaufteilung geändert und somit die Wesensart des Gebäudes verändert worden sei. Die geplante Änderung der Mieterstruktur (statt Mietwohnungen Arztpraxen) würde diese Annahme unterstützen. Die Bp. qualifizierte die angefallenen Aufwendungen als Herstellungskosten. In umsatzsteuerlicher Hinsicht wurde dargelegt, dass die Vermietung von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 grundsätzlich steuerbefreit sei. Nicht darunter würde u.a. die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke sowie die Vermietung von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen fallen. Unternehmer könnten einen entsprechenden Umsatz gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 steuerpflichtig (zum Normalsteuersatz) behandeln. Ein Vorsteuerabzug sei dann möglich, wenn der Unternehmer nachweisen könne, dass er eine Vereinbarung getroffen habe, aus der mit ziemlicher Sicherheit hervorgehe, dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln und dem Mieter Umsatzsteuer in Rechnung stellen werde. Nachdem derartige Vereinbarungen nicht vorgelegt werden konnten, wurde der Vorsteuerabzug aus diesen

Rechnungen mit Ausnahme des Garagenbaues verweigert. Des Weiteren wurden Kosten, die nach Ansicht der Bp. der Privatsphäre des Steuerpflichtigen betrafen unter § 20 EStG 1988 subsumiert, dem Gewinn zugerechnet und die Vorsteuer entsprechend gekürzt.

Der Bw. erhob mit Eingabe vom 30. November 2005 Berufung.

Die Behörde habe mit Bescheid vom 19.12.1996 umfangreiche Sanierungsmaßnahmen vorgeschrieben. Der Beginn der Sanierung habe sich durch gerichtliche Differenzen mit Altmietern die zu deren Ausmietung führte bis 1999 verzögert. Durch schleppende behördliche Erledigung habe das Bauvorhaben erst im Anschluss an den am 23.5.2001 zugestellten baurechtlichen Bescheid begonnen werden können. Das Objekt hätte zügig saniert und möglichst nahtlos weitervermietet werden sollen. Die Finanzierung sei aus Ersparnissen und laufenden Mieteinkünften erfolgt. Die Arbeiten seien wie folgt zu untergliedern:

- a) Die baupolizeilich vorgeschriebene Sanierung des Altbestandes
- b) Die baubehördlich vorgeschriebene Errichtung von Garagen
- c) Einen Zubau im Ausmaß von 76m<sup>2</sup>.

Der Bw. bekämpft die Rückgängigmachung der beantragten Zehntelabsetzungen für Großreparaturen der Jahre 1997 und 2001 (gemeint wohl 2001 und 2002) und führt an, seiner Meinung nach liege Instandsetzungs- und nicht Herstellungsaufwand vor.

Weiters wird die sofortige Berücksichtigung der Vorsteuerbeträge aus Rechnungen im Zusammenhang mit der dargestellten Bautätigkeit begehrt. Die Baumaßnahmen seien zur Verbesserung der Vermietbarkeit erfolgt und betriebswirtschaftlich sinnvoll. Es sei keine Änderung der Bewirtschaftungsart eingetreten.

Der Bw. habe zu drei näher dargestellten Terminen beim Finanzamt vorgesprochen und die Errichtung der Arztpraxen mit einer Wohnung erörtert. Die vorgelegten Belege seien geprüft und die beantragten Steuerguthaben in den UVA genehmigt worden. Der Bw. habe in gutem Glauben gehandelt. Die Sanierungsmaßnahmen seien behördlich zwingend vorgeschrieben worden. Mehrere namentlich genannte Personen hätten Interesse bekundet, aufgrund der verzögerten Fertigstellung hätten jedoch keine Abschlüsse getätigt werden können.

Ab 2003 wurde die Aufteilung der Vorsteuerbeträge, sofern sie auf Großreparatur, Zubau bzw. Garage entfallen, gesondert dargestellt. Konkret wurde die unzutreffende Aufteilung der Rechnungen Nr. 45/4 bzw. 59/4 aus 2003 auf Garage und Gebäude moniert.

Des Weiteren werden die Zurechnungen gemäß 20 EStG 1988 bekämpft. Die Bp. hatte bestimmte Aufwendungen teilweise mit 100% und teilweise mit 50% des Rechnungsbetrages als privat bedingt nicht zum Abzug zugelassen. Der Bw. bekämpft neben einer näher dargestellt rechnerisch falsch zugerechneten Spende des Jahres 2001 und der doppelten Vorsteuerkürzung eines bezeichneten Beleges (Nr. 410 v. 3.2.2001) generell die Hinzurechnung der mit 50% als privat veranlasst angenommenen Beträge (sowie der damit in

Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge) und führt hiezu aus, es handle sich um Aufwendungen, die mit der Bautätigkeit (z.B. Getränke für Arbeiter) in Zusammenhang stünden.

Die Berufung richtet sich auch dagegen, dass die korrespondierenden Umsatzsteuerkürzungsbeträge einheitlich mit einem Steuersatz von 20% aus dem hinzugerechneten Aufwand ermittelt wurden, obwohl teilweise niedrigere Beträge angefallen wären. Die aus Sicht des Bw. korrekten Beträge wurden dargestellt.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2005 legte der Bw. im Rahmen einer Ergänzung der Berufung eine Vorvereinbarung mit einer Interessentin (AK) vom 29. November 2005 vor, nach der diese eine Vorvereinbarung über die Anmietung von Räumen im Ausmaß von 134qm um € 10,- pro qm zuzüglich USt abgeschlossen habe. Aus Sicht des Bw. seien damit die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug der baulichen Maßnahmen gegeben.

Der Bw. wurde mit Bescheid vom 5. April 2006 zur Mängelbehebung betreffend seiner Berufung aufgefordert. Unklarheiten sollten beseitigt, weitere Unterlagen z.B. zur Vermietungsabsicht bzw. zum zwischenzeitigen Verhandlungsstand im Gerichtsverfahren betreffend der Garage erläutert werden. Eine Prognoserechnung wurde abverlangt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 20. April 2006 gab der Bw. bekannt, im Zuge des Umbaues sei auch im Dachgeschoß Wohnraum geschaffen worden. Sanitäreinrichtungen hätten neu gestaltet werden müssen, eine Zentralheizung sei eingebaut und für einen künftigen Aufzug mit einem entsprechenden Schacht vorgesorgt worden. Ein Urteil hinsichtlich des Verfahrens betreffend Baumängel an der Garage sei am 3. März 2006 ergangen, jedoch noch nicht rechtskräftig. Auf Anzeigen in der 'Österreichischen Ärztezeitung' hätten sich 3 (namentlich genannte) Interessenten für die Räumlichkeit gefunden. Eine einfache Prognoserechnung wurde vorgelegt. Weiters wurde dargelegt, dass die Bauarbeiten teilweise durch Familienmitglieder (Schwäger) unentgeltlich erbracht worden seien.

Über die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2006 entschieden. Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001-2003 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für den Zeitraum 1-12/2004 wurde teilweise stattgegeben, ebenso der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 wurde als unbegründet abgewiesen.

#### 'Großreparaturen'

Hinsichtlich der strittigen Großreparaturen wurde ausgeführt, dass das Verfahren zur Sanierung der Baumängel mit VwGH Erkenntnis vom 29.4.1997 Zl. 97/05/0062 beendet worden sei. Die Durchsetzung der Sanierungsmaßnahmen durch die Baubehörde sei unterblieben, weil zwischenzeitig ein Bauansuchen um Totalumbau vorlag.

Aufgrund der im Jahr 1999 geltend gemachten Aufwendungen könne noch kein Beginn der Sanierung erkannt werden.

Ausgaben für Großreparaturen seien erst im Jahr 2001 (nach Vorliegen der Baubewilligung für den Umbau vom 28.2.2001) angefallen. Das Dachgeschoß des Altbaues sei vor dem Umbau von den Mietern als Abstellplatz benutzt worden, nunmehr werde eine Nutzfläche von 199 m<sup>2</sup> ausgewiesen. Zwischenwände seien entfernt worden, Zwischendecken abgetragen das alte Stiegenhaus abgerissen worden. Erstmals sei die Installation eines Aufzuges sowie einer Zentralheizung geplant worden. Bei den angefallenen Kosten handle es sich um aktivierungspflichtige Herstellungskosten.

#### Vorsteuerabzug Baumaßnahmen

Die Behörde führt aus, dass die vorgelegte Prognoserechnung ebenso wie Tatsache, dass sich die Nettomieten aufgrund dieser Prognose im Vergleich zu den Jahren ab 1994

'vervierzehnfacht' hätten, auf eine Änderung der Bewirtschaftung hindeute. Zwar sei eine Vorvereinbarung mit einem Interessenten über die steuerpflichtige Vermietung vorgelegt worden, weitere konkrete Hinweise würden fehlen. Der Vorsteuerabzug aus Rechnungen des Aus- bzw. Zubaus wurde versagt.

#### Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988

Zu den Bewirtungsaufwendungen wurde dargelegt, dass solche gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur bei erheblichem Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung sowie einem Werbezweck zulässig sei und diese Voraussetzungen nicht vorliegen würden. Der damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerabzug wurde, soweit er aus rechnerischen Gründen zu Unrecht versagt wurde, entsprechend den Angaben des Bw. korrigiert.

#### Zurechnung der Belege zu Garage bzw. Gebäude

Der Antrag auf Zurechnung der Kosten der im Einzelnen angeführten Rechnungen 45/4 und 59/7 aus 2003 wurde aus näher erläuterten Umständen versagt. Auf die Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Was die Zuordnung der Aufwendungen im Jahr 2004 betreffe so würden diese nur geringfügig anders als von Seiten der Bp. aufgeteilt. Das Finanzamt übernahm die Aufteilung lt. Bw. was dazu führte, dass aus den auf den Garagenbau entfallenden Beträgen Vorsteuer (in nunmehr geändertem Ausmaß) als abzugsfähig erachtet wurde. Die Berufungsvorentscheidung gab der Berufung insoweit statt.

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 18. August 2006 einen Antrag auf Vorlage zur Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz ein. Dabei wurde u.a. darauf verwiesen, dass die gemäß Berufungsvorentscheidung getroffene Aufteilung der Rechnung 45/4 zu Recht getroffen worden sei.

Mit Vorhalt vom 22. April 2008 ersuchte der UFS den Bw. um Vorlage der Rechnungen, die zu einem Versagen des Abzuges i.H.v. 50% des Rechnungsbetrages als Betriebsausgaben bzw. der entsprechenden Vorsteuern geführt hatten ebenso wie um Aufklärung der Aufteilung der beantragten Vorsteuer aus der Rechnung Nr. 59/7 aus 2003 für die Verlegung der Fernwärmeleitung. Weiters wurde der Bw. aufgefordert bekannt zu geben, ob es mittlerweile zu Einkünfte aus Vermietung/Verpachtung der Liegenschaft gekommen sei bzw. weitere Unterlagen, aus denen hervorgehe, dass mit einer steuerpflichtigen Vermietung zu rechnen sei, vorzulegen.

Der Bw. legte seiner Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juni 2008 die angeforderten Rechnungen ebenso bei wie 3 Rechnungen aus dem Jahr 2006, wonach in der österreichischen Ärztezeitung Anzeigen geschaltet wurden. Zur Vorsteueraufteilung der Rechnung betreffend die Fernwärmeleitung wurde angeführt, dass dieser eine Verrohrung der Garage mit theoretischen Anschlussmöglichkeiten der Mietobjekte z und sc zu Grunde liegen würden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

28 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Wird das Gebäude auf eine andere Person übertragen, dann können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden. Nur bei Erwerb von Todes wegen kann der Rechtsnachfolger die Zehntelabsetzungen weiter geltend machen, wenn er die Absetzung für Abnutzung für das erworbene Gebäude vom Einheitswert (§ 16 Abs. 1 Z 8) berechnet.

§ 6. (1) UStG 1994 lautet (auszugsweise):

Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;

...

19. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern;

...

(2) Der Unternehmer kann eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a steuerfreie Kreditgewährung, bei der er dem Leistungsempfänger den Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung kreditiert, sowie einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln....

...

§ 184. (1) BAO lautet:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

...

Herstellung, Instandsetzung

Laut Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2007 Zl. 2006/15/0333 liegt eine Herstellung vor, 'wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt weiters vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung (zB Aufstockung eines Gebäudes) oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt.'

Ausgangspunkt der Baumaßnahmen war ein baubehördlicher Bescheid, mit dem der Bw. zur Sanierung des Objektes infolge gesundheitlicher Gefährdung verhalten wurde. Nach Bestätigung des Bescheides durch das Höchstgericht stellte der Bw. einen Antrag auf Umbau der Liegenschaft.

Die 1991 erworbene Liegenschaft verfügte über 4 Wohneinheiten (Erdgeschoß, 1 Stock) mit gesamt rund 240m<sup>2</sup> Wohnfläche. Nach erfolgten Umbaumaßnahmen im Zuge derer u.a. ein Zubau realisiert und das Dachgeschoß ausgebaut wurde, beträgt die Nutzfläche lt. Bw. nunmehr unter Außerachtlassung der Garage (laut Vorlageantrag) rund 482m<sup>2</sup> und hat sich somit verdoppelt.

Zu den Herstellungskosten zählen Aufwendungen für die Erweiterung eines bereits vorhandenen Wirtschaftsgutes z.B. die Aufstockung auf ein Gebäude oder der Anbau an ein vorhandenes Gebäude (vgl. Quantschnigg/Schuch ESt-Handbuch § 6 Rz. 77).

Aus dem Bescheid der Bauoberbehörde für Wien vom 28. Februar 2001 geht hervor, dass die bestehende Wohneinheit aufgelassen und stattdessen drei Ordinationseinheiten sowie eine Wohnung geschaffen wird. Neben dem fraglos den Herstellungskosten zuzurechnenden Zubau wurde die Nutzungsmöglichkeit des bereits vorhandenen Altbestandes erweitert (Dachboden) und wesentlich verbessert (Dachboden, Erdgeschoß, 1. Stock).

Laut Baubeschreibung vom 25. November 1997 umfasst das Bauvorhaben im bisherigen Wohngebäude (Erdgeschoß sowie 1 Stock) die Errichtung von für Arztpraxen notwendige Warte- und Behandlungszimmern sowie Sozialräume und Sanitäranlagen.

Hiezu wurden Zwischenwände errichtet, Decken sowie der Stiegenaufgang erneuert, Sanitäranlagen erweitert eine Zentralheizungsanlage installiert und für einen Aufzug in Form eines Aufzugsschachtes vorgesorgt.

Das Dachgeschoß das zuvor als Lager für die Mieter genutzt wurde wurde nach Erneuerung der Zwischendecke sowie des Stiegenaufganges zu einer Wohnung mit Terrasse ausgebaut. Im Dachgeschoß wurden ua. Dachfenster und Sanitäreinrichtungen eingebaut, die Nutzfläche beträgt rund 174 m<sup>2</sup>.

Im Zuge der Baumaßnahmen erfolgten neben einem Zubau und dem Ausbau des Dachgeschoßes auch umfangreiche Baumaßnahmen der bislang genutzten Flächen durch Neugestaltung der Wohnräume durch Versetzen der Zwischenwände, Erneuerung bzw.

Neueinbau von Sanitäranlagen, Erneuerung der Zwischendecken, Einbau einer Zentralheizung sowie der Herstellung der Voraussetzungen für einen späteren Aufzugseinbau.

Die nicht näher spezifizierte Darstellung des Bw., wonach aus seiner Sicht Instandsetzungs- und nicht Herstellungsaufwand vorliege, erweist sich in Ansehung des dargelegten Sachverhaltes im Sinne der Literatur und Rechtsprechung als unzutreffend.

#### Vorsteuerabzugsberechtigung von Rechnungen i.Z.m. Baumaßnahmen

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist mit den unter § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 dargestellten Ausnahmen (u.a. Vermietung für Wohnzwecke, Beherbergung) steuerbefreit. Der Vermieter hat gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Möglichkeit, steuerbefreite Umsätze als steuerpflichtig zu behandeln.

Der Bw. hat die Liegenschaft in Vorperioden zu Wohnzwecken vermietet und bis 1998 durchgehend sowie in Folgejahren (2000, 2002) nachträgliche umsatzsteuerpflichtige Einkünfte aus der Vermietung des Objektes aus Vorjahren erklärt. Soweit ersichtlich hat er seit seinem Erwerb seit 1991 ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erzielt. Nach Freimachung des Objektes wird die Vermietung als Ärztezentrum (3 Einheiten) sowie Wohnung (1 Einheit) angestrebt. Bis dato wurden keine Erlöse erzielt.

Den Ausführungen der Bp. wonach eine Änderung der Bewirtschaftung angestrebt wird, indem die bisherigen für Wohnzwecke genutzten Räumlichkeiten in Arztpraxen umgebaut und eine neue Nutzungsmöglichkeit des Dachbodens geschaffen wurde, ist zuzustimmen.

Zur Frage, ob sich eine im Zusammenhang mit den Errichtungskosten angefallene Vorsteuer als sofort abzugsfähig darstellt, nehmen Scheiner/Kolacny/Caganek Kommentar Mehrwertsteuer § 12 Rz. 513/1 unter Bezugnahme auf die Judikatur des VwGH wie folgt Stellung:

'Vorsteuern aus der Errichtung von Gebäuden, die steuerpflichtig vermietet werden sollen, können bereits berücksichtigt werden, bevor der Steuerpflichtige aus der Vermietung Einnahmen erzielt, wenn die Absicht der künftigen Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststeht (VwGH 27.1.1998 Zl. 93/14/0234, 29.7.1997, Zl. 93/14/0132).'

Nun hat der Bw. sowohl im Rahmen der Berufung als auch ergänzender Schreiben mehrere Personen als 'Mietinteressenten' der Liegenschaft namhaft gemacht und wurde vom UFS im Rahmen eines Vorhaltes vom 22.4.2008 aufgefordert Nachweise beizubringen, aus denen die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende bevorstehende steuerpflichtige Vermietung geschlossen werden könnte.

Der Bw. hat unter Vorlage von 3 Rechnungen über Inserateschaltungen in der österreichischen Ärztezeitung zwar die Vermietungsabsicht erkennen lassen, nicht aber, aus

welchem Grund sich die Behörde veranlasst sehen sollte, von einer höheren Wahrscheinlichkeit einer steuerpflichtigen Vermietung auszugehen.

Die Vorlage einer Vorvereinbarung des Bw. mit einer Physiotheapeutin aus dem Jahr 2005, Räume im Folgejahr anzumieten ist für sich gesehen nicht ausreichend, einen Vorsteueranspruch zu begründen.

Auch die dem Finanzamt im Rahmen von Vorsprachen vorgelegten Baubelege bzw. der Hinweis, der Bw. habe mangels Hinweises der Behörde nichts von der 'unrechtmäßigen oder eingeschränkten Möglichkeit der sofortigen Vorsteuerabsetzbarkeit' gewusst und in gutem Glauben gehandelt, ist nicht geeignet, dem Bw. den begehrten Vorsteuerabzug aus den Rechnungen zu verschaffen, ist doch der hier angesprochene Grundsatz von Treu und Glauben nach der ständigen Judikatur des VwGH dem Legalitätsgrundsatz grundsätzlich untergeordnet (vgl. Ritz BAO Handbuch<sup>3</sup> § 114 Rz. 6).

Hinzu tritt, dass die Liegenschaft nach dem bewilligten Umbau, wie aus dem Bescheid der Bauoberbehörde hervorgeht, als Ärztezentrum Verwendung finden soll.

Ärzte sind mit ihren Umsätzen gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 unecht steuerbefreit. Ein Vorsteuerabzug steht ihnen nicht zu. Zwar ist die Optionsausübung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 Sache des Lieferanten (Vermieters), bei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mietern ist die Ausübung der Option aber in jedem Fall nachteilig, weil die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zum Kostenfaktor wird.

Auch wenn der Bw. anführt, die endgültige Verwendung stehe noch nicht fest, so ist angesichts der Tatsache, dass räumliche Anforderungen an errichtete Arztpraxen üblicherweise andere als an Mietwohnungen sein werden (z.B. Zimmeraufteilung, Sanitärräumlichkeiten) davon auszugehen, dass primär die den Baubehörden dargestellte Nutzung angestrebt wird.

Die bloße Absichts(erklärung) des Bw., die Liegenschaft steuerpflichtig vermieten zu wollen, reicht bei dieser Sachlage nicht aus, die für die Vorsteuerabzugsberechtigung erforderliche Sicherheit zu erbringen.

Ein weiterer in diesem Zusammenhang vorliegender Berufungspunkt betrifft das Ausmaß der auf das Gebäude sc zuzurechnenden Kosten aus der Rechnung Nr. 59/4 vom 9.12.2003, mit der die K dem Bw. für die Verlegung einer Fernwärmeleitung € 10.000,- (zzgl. 20% USt) vorschrieb.

Strittig ist das Ausmaß der Kosten, die dem Gebäude sc zuzurechnen sind und somit zum Vorsteuerausschluss führen.

Während die Bp. die Arbeiten dem Gebäude sc im Schätzungsweg (§ 184 BAO) mit 25% zurechnet (Vorsteuerkürzung € 500,-) geht der Bw. von einem auf dieses Gebäude entfallenden Anteil von 6,25% aus (Vorsteuerkürzung € 125,-).

Begründet wurde dies damit, dass die Arbeiten die Verlegung einer Fernwärmeleitung in die Tiefgarage betreffen würden und eine Verrohrung zu den Gebäuden sc sowie z noch nicht erfolgt sei sondern lediglich theoretischen Anschlussmöglichkeiten für die Gebäude bestünden. Angesichts der Verlegung der Fernwärmeleitung in die Tiefgarage mit Anschlussmöglichkeiten für die Gebäude ist davon auszugehen, dass der Bw. diese Option (zumindest für das neu sanierte und ausgebaute Gebäude sc) in Hinkunft ausnutzen wird, wobei sich die Verrohrung des Hauses von der Tiefgarage aus als kostengünstiger darstellt als die (neuerliche) Herstellung eines (Haus)Anschlusses über die Grundstücksgrenze.

Die bestehenden Kosten usw. nicht nur jene für die Anschlussmöglichkeit sondern auch Verlegungskosten sind daher anteilig dem Gebäude sc zuzurechnen und die Vorsteuer entsprechend zu kürzen.

Aufgrund der Bedeutung der Lieferung von Fernwärme für Heizungszwecke von Wohn- und Betriebsräumen tritt der Zweck der Temperierung der Garage in den Hintergrund. Auch unter Berücksichtigung des flächenmäßigen Ausmaßes (Tiefgarage rd. 291m<sup>2</sup>, Gebäude sc rd. 482m<sup>2</sup>, für die z liegen keine Angaben zur Nutzfläche vor) erweist sich die im Schätzungsweg getroffene Zuteilung der Kosten mit 25% auf das Gebäude sc unter Kürzung des darauf entfallenden Vorsteuerbetrages als gerechtfertigt.

Der für die Voranmeldungszeiträume 1-3, 4-6, 7-9 und 10-12/2004 beantragten (geringfügigen) Änderung der Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf die Garage bzw. das Gebäude wurde bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung aus verfahrensökonomischen Gründen gefolgt.

#### Nichtabzugsfähige Ausgaben § 20 EStG 1988 bzw. zusammenhängende Vorsteuer

Die Bp. hat Aufwendungen deren Ursprung sie in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegen sah, gemäß § 20 EStG 1988 ausgeschieden.

Soweit die Bw. moniert hat, die ermittelten Umsatzsteuerbeträge seien auf Basis der zugrunde liegenden Aufwendungen von der Bp. pauschal mit 20% hochgerechnet worden und in diesem Zusammenhang die tatsächlich geltend gemachte Vorsteuer bekannt gibt wird darauf verwiesen, dass diese im Rahmen der Berufungsvorentscheidung korrigiert wurden.

Desgleichen ist die Behörde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung der Berufung in nachfolgenden Berufungspunkten gefolgt:

- Eine ertrags- und umsatzsteuerliche Korrektur des Beleges Nr. 410 aus dem Jahr 2001 wurde durchgeführt, nachdem dieser von Seiten der Bp. sowohl bei den Herstellkosten berücksichtigt als auch bei den zu 50% nichtabzugsfähigen Kosten angesetzt worden war.
- Die beantragte Korrektur der bereits über Privatkonto ausgebuchten Spende über S 389,- per 2001, die zu einer Kürzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führt.

Es verbleibt die Berufung auf die aus Sicht des Bw. zu Unrecht erfolgte Zurechnung von Aufwendungen, die gemäß Bp. mit 50% erfolgte.

Laut Bw. handelt es sich dabei um solche, die mit der Bautätigkeit (z.B. Getränke für Arbeiter) in Zusammenhang stehen.

Eine Einsichtnahme in die vorgelegten Rechnungen ergab, dass schwerpunktmäßig Metro-Rechnungen vorliegen, wobei sich neben Getränken auch andere Positionen wie z.B. Reinigungs- und Haushaltsaufwendungen finden.

Ein direkter Zusammenhang zwischen den erbrachten (Bau)Leistungen der als Gegenleistung die Versorgung mit Getränken gegenübersteht, ist nicht gegeben, wurden die baulichen Tätigkeiten doch wie dargelegt teilweise unentgeltlich von Verwandten des Bw. durchgeführt. Auch in der Versorgung von Arbeitern von im Auftrag des Bw. tätigen Baufirmen mit Getränken ist mangels näherer Vereinbarung keine Gegenleistung an das ausführende Bauunternehmen zu erblicken.

Derartige Ausgaben stellen sich vielmehr als freiwillige Zuwendungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dar, denen keine wirtschaftlichen Gegenleistungen gegenüberstehen und ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Gebers getätigt wurden (vgl. Doralt ESt-Gesetz, Kommentar<sup>2</sup> § 20 Rz. 105).

Da die vorgelegten Rechnungen jedoch auch einzelne Positionen enthalten, denen ein Zusammenhang mit der Bautätigkeit nicht abgesprochen werden kann, erscheint die von der Bp. vorgenommene Schätzung des nichtabzugsfähigen Aufwandes mit 50% der jeweiligen Rechnungsbeträge unter entsprechender Kürzung der Vorsteuer als sachgerecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Juli 2008