



GZ. RV/0211-S/07, miterledigt:  
RV/00210-S/07, RV/0295-S/08,  
RV/0209-S/07, RV/0661-S/07,  
RV/0662-S/07, RV/0861-S/09,  
RV/0104-S/10, RV/0105-S/10

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw,

- 1.) vom 24. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Februar 2006, StNr., betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003, Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 und Anspruchszinsen für den Zeitraum 2002 bis 2004
- 2.) vom 2. Oktober 2007 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 5. September 2007, StNr., betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005
- 3.) vom 16. Jänner 2009 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Dezember 2008, StNr., betreffend Einkommensteuer 2007
- 4.) vom 5. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Jänner 2010, StNr., betreffend Einkommensteuer 2006, sowie
- 5.) vom 5. Februar 2010 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Jänner 2010, StNr., betreffend Einkommensteuer 2008

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide zu StNr., vom 2. Oktober 2007, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005, vom 16. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 und vom 8. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erklärt.

## **Entscheidungsgründe**

### **A.) Verfahrensablauf:**

Aufgrund des Nachschauauftrages vom 29.11.2005 wurde beim Bw eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO durchgeführt. Thema war die Überprüfung der Verpachtung Gewerbegrund auf Liebhaberei.

Der Bw hatte mit Kaufvertrag vom 14.8.2002 ein Grundstück im Ausmaß von 5.656 m<sup>2</sup> im Gewerbegebiet um einen Kaufpreis von Euro 545.635,00 erworben.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 führte der Bw aus, dass er nach erfolgter Aufschließung die Gewerbegründe verpachten und die Umsätze steuerpflichtig behandeln werde. Im Jahr 2002 sei erst ein Teil der Aufschließungsarbeiten vorgenommen worden, somit konnten noch keine Pachteinnahmen erzielt werden. Geltend gemacht wurden als Werbungskosten die Finanzierungskosten in Höhe von Euro 9.629,16.

In der Umsatzsteuererklärung 2002 wurde ein Betrag von Euro 17.773,81 an Vorsteuern geltend gemacht.

Mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden vom 9.3.2004, StNr. wurde erklärungsgemäß veranlagt. Mit den angefochtenen Bescheiden vom 2.2.2006, StNr. wurde die Umsatzsteuer mit Euro 0,00 festgesetzt und im Einkommensteuerbescheid wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Euro 0,00 angesetzt. Beide Bescheide wurden gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassen.

Für 2003 wurden Vorsteuern in Höhe von Euro 1.642,19 und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wurden Werbungskosten in Höhe von Euro 27.769,05 angesetzt.

Mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden vom 11.8.2004, StNr. wurde erklärungsgemäß veranlagt. Am 3.8.2005 erfolgte betreffend der Einkommensteuer eine Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO. Mit den angefochtenen Bescheiden vom 2.2.2006, StNr. wurde die Umsatzsteuer mit Euro 0,00 festgesetzt und im Einkommensteuerbescheid wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Euro 0,00 angesetzt. Beide Bescheide wurden gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassen.

Für 2004 wurden mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden vom 29.7.2005, StNr. im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten in Höhe von Euro 17.716,14 anerkannt.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 2.2.2006, StNr. wurde gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheid vom 29.7.2005 aufgehoben und gleichzeitig ein Einkommensteuerbescheid 2004 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassen und darin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Euro 0,00 angesetzt.

Gegen sämtliche vorangeführten Bescheide vom 2.2.2006, StNr. richtet sich die rechtzeitige – nachdem am 2.3.2006 ein Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 7.4.2006 eingelangt war, welches mit Bescheid vom 21.3.2006, zugestellt am 24.3.2006 abgewiesen worden war - Berufung vom 24.3.2006.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.3.2007 wurden sämtliche Berufungen als unbegründet abgewiesen. Am 4.4.2007 wurde der Vorlageantrag eingebracht.

Für 2005 wurde mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden vom 5.9.2007 die Umsatzsteuer mit Euro 0,00 (beantragte Vorsteuern Euro 7.458,00) festgesetzt und im Einkommensteuerbescheid wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Euro 0,00 (beantragt waren Werbungskosten in Höhe von Euro 19.918,16). Die Berufung vom 4.10.2007 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Für 2006 wurde mit dem angefochtenen Bescheid vom 8.1.2010, StNr., die Einkommensteuer gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 angesetzt. Die Berufung vom 5.2.2010 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Für 2007 wurden im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten in Höhe von Euro 26.035,27 geltend gemacht. Mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid vom 19.12.2008, StNr. wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Euro 0,00 angesetzt.

Die Berufung vom 16.1.2009 wurde ebenfalls ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Für 2008 wurde mit dem angefochtenen Bescheid vom 8.1.2010, StNr., die Einkommensteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 (statt wie beantragt € -28.786,97) angesetzt. Die Berufung vom 5.2.2010 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

In der Eingabe vom 14.12.2010 wurden die in den Berufungen vom 5.2.2010 (betreffend Einkommensteuer 2006 und 2008) gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

### **B.) Inhaltliche Ausführungen:**

#### **1.) Nachschauverfahren nach § 144 Abs. 1 BAO:**

Die beim Bw durchgeführte Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO hatte das Thema „Überprüfung der Verpachtung Gewerbegrund auf Liebhaberei“.

Bei der am 30.11.2005 durchgeführten Besprechung führte der Bw nach den handschriftlichen Aufzeichnungen des Prüfers zu seinen Absichten der Verwendung des Grundstückes aus, dass er entweder ein neues Autohaus darauf errichten oder das Grundstück verpachten werde, entweder als Stellfläche für Fremde oder für die Gebrauchtwagen seines eigenen Autohauses.

Die Verwirklichung dieser Pläne sei jedoch noch nicht möglich, weil das Grundstück noch aufgeschlossen und aufgeschüttet werden müsse. Diesbezüglich sei die Fa. Sisteg (Salzburger Infrastruktur-Errichtungsgesellschaft mbH) beauftragt worden, die wiederum 2 Geotechnische Gutachten eingeholt habe. Die Gutachterliche Stellungnahme zur Überlastschüttung wurde dem Bw am 14.11.2003 und das Geotechnische Gutachten der Fa Gostner & Aigner samt Anhangteil wurde dem Bw am 23.12.2004 zur Kenntnis gebracht.

In der Zusammenfassung des Gutachtens vom 10.12.2004 ist ausgeführt, dass festgestellt werden muss, dass das Gutachten sich noch auf keine konkreten Baupläne beziehe und somit zusätzliche geotechnische Untersuchungen und Berechnungen erforderlich sein können.

Mit Antrag vom 4.3.2005 beantragte der Bw die Bauplatzerklärung, welche mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 8.7.2005 bewilligt wurde.

Laut Aktenvermerk des Prüfers habe er am 17.11.2005 beim Steuerberater des Bw eine Prognoserechnung, die Rechnung der Fa. Sisteg und etwaige Unterlagen zur Kundenaquirierung angefordert.

Im Rückruf vom selben Tag soll der Vertreter des Bw erklärt haben, er könne keine Prognoserechnung vorlegen, es möge diesbezüglich zuerst mit H.XY Kontakt aufgenommen werden, das Grundstück sei bis dato Grünland, weshalb keine Bautätigkeiten aufgenommen werden könnten. Zudem wisse der Bw noch nicht, ob er das Grundstück verpachten oder ob eine Werkstatt zur Vermietung an das eigene Autohaus gebaut werde. Zudem betrage der Beobachtungszeitraum 20 Jahre.

Im Zuge der Überprüfungsmaßnahmen der Abgabenbehörde I. Instanz wurde der Bw mit Schreiben vom 2.12.2005 aufgefordert, eine schriftliche Prognoserechnung vorzulegen. Mit Fax vom 19.12.2005 suchte der Bw um Fristverlängerung bis 20.1.2006 an, da er mit dem Vorgesetzten des Prüfers Kontakt aufgenommen und dieser zugesichert habe, dass er sich die Angelegenheit anschauen werde.

Mit Schreiben vom 16.1.2006 reichte der Bw eine umfangreiche Stellungnahme ein. Darin wird hinsichtlich der beabsichtigten Verwendung ausgeführt:

Der Kauf sei erfolgt, da das Grundstück angrenzend an das bestehende Autohaus gelegen sei. Der Kauf sei zur Gänze fremdfinanziert worden, weshalb die hohen Werbungskosten entstanden seien.

Zur Prognoserechnung wurde ausgeführt, dass diese in Ermangelung der Kenntnis künftig tatsächlich zu erzielender Einnahmen derzeit noch nicht möglich sei. Weiters wurde ausgeführt, dass der Bw die Liegenschaft nur in der Absicht erworben habe, um - wenn auch zeitlich etwas versetzt – die betriebliche Zusammenführung der Teilbereiche KFZ-Werkstätte und Autohandel zu ermöglichen, zumal die Werkstätte derzeit relativ weit am Ortsrand lokalisiert sei. Ein derartiges Projekt bedürfe wegen des Kostenumfangs einer ausreichenden Planung und könne nur dann begonnen werden, wenn es auch wirtschaftlich vertretbar sei.

Da die Bauplatzerklärung durch die Gemeinde erst im Juli 2005 erfolgt sei und zudem im Bebauungsplan festgelegt worden sei, dass zuerst Aufschüttungsmaßnahmen durchzuführen seien, welche 2005 und 2006 durchgeführt worden seien, werde das Grundstück vorerst als Stellplatz vermietet werden, sodass ab diesem Zeitpunkt Vermietungseinkünfte zufließen werden, dies allerdings nur vorübergehend, bis das vorgesehene Investitionsvorhaben tatsächlich realisiert werde, sodass dann von der Autohaus Reichl GmbH % Co KG Mieten in solcher Höhe bezahlt würden, dass ein Gesamtüberschuss entstehen werde.

Sobald die bautechnischen Voraussetzungen (Bauplatzerklärung und Aufschüttung) erfüllt sein werden, werde das Grundstück umgehend vermietet werden. Dann könne auch eine Prognoserechnung erstellt werden. Der Beobachtungszeitraum nach der LVO betrage 23 Jahre ab Anfall von Aufwendungen, durch die feste Absicht der Vermietung werde in diesem Zeitraum jedenfalls ein Gesamtüberschuss erreicht werden. Bislang habe der Bw aus tatsächlichen Gründen keine Vermietung durchführen können.

Wörtlich ist in der Stellungnahme vom 16.1.2006 ausgeführt:

„Auch darf abschließend noch aufgezeigt werden, dass der Erwerb der Liegenschaft insoweit jedenfalls in betrieblichen Konnex gesehen werden muss, als es sich dabei eben um ein nur

für gewerbliche Nutzungen gewidmetes Grundstück handelt und sich dieses der Bw schon nach der Höhe des Anschaffungspreises gar nie ad personam geleistet hätte. Alleine die Motivation damit in Folge eine betriebliche Umgestaltung und Konzentration zu ermöglichen, war seine Absicht, wie es ebenso schon aus rein wirtschaftlichen Gründen seine Absicht war und weiterhin ist, dieses langfristig durch entsprechende Mieteinnahmen auch zu refinanzieren.“

Dem Schreiben angeschlossen war eine persönliche Stellungnahme des Bw, wonach er das Grundstück mit der Absicht gekauft habe, dieses in weiterer Zukunft der Autohaus-GmbH zu vermieten. Die Betreiber des Gewerbegrundes hätten darauf gedrängt, den Grund sofort zu kaufen, da dies eine einmalige Gelegenheit gewesen sei, direkt gegenüber dem derzeitigen Grundstück vom Verkaufsgebäude des Autohauses den Grund zu erwerben. Nach der Aufschließung in den Jahren 2003 bis 2004 sei die Bauplatzerklärung 2005 erfolgt und 2005 und 2006 die erforderlichen Aufschüttungen getätigt worden. Anschließend werde das Gelände als Stellplatz vermietet, bis je nach wirtschaftlicher Lage ein für die Zukunft geplantes Mehrmarkenautohaus für die Fa. Autohaus-GmbH errichtet und verpachtet werden würde.

## **2.) Begründung der angefochtenen Bescheide** (Ausführungen beim Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2002, auf den die anderen Begründungen verweisen):

„Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB v. 30.4.2003, 98/13/0127) muss die Absicht künftiger Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen (zB Miet- oder Pachtverträge) oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen erwiesen sein. Diese Kriterien sind jedoch im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Es wurden seit dem Erwerb 2002 keine Maßnahmen gesetzt, aus denen eine ernsthafte Absicht zur Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung erkennbar ist. Dass nur eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst und die Absicht erklärt wurde, in weiterer Zukunft das Grundstück zu verpachten, reicht jedenfalls nicht. Nach ca. 4 Jahren ist der Abgabepflichtige noch immer nicht in der Lage, die voraussichtlichen Mieteinnahmen zu beziffern bzw. eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der die zu erwartenden Einnahmen-/Ausgabenentwicklung ersichtlich ist. Die gegenständlichen Verluste können daher nicht anerkannt werden, weil keine steuerlich relevante Betätigung oder Einkunftsquelle vorliegt.“

## **3.) Berufungsvorbringen vom 24.3.2006:**

Neben den rechtlichen Ausführungen brachte der Bw inhaltlich vor:

*Letztlich wird ohne irgendeine Bezugnahme auf die im gegenständlichen Fall vorliegenden und auch durchaus detailliert vorgebrachten Sachumstände die apodiktische Conclusio getroffen, dass die geltend gemachten Verluste nicht anerkannt werden könnten, weil keine steuerlich relevante Betätigung und damit auch keine Einkunftsquelle vorliege.*

*Dem damit von der Behörde gesetzten Verhalten und der ohne Eingehen auf die sehr wohl beachtlichen Parteivorbringen gegebenen Entscheidungsbegründung darf daher zusammenfassend entgegengehalten werden:*

*1.1. Der Behördenvorwurf an den Abgabepflichtigen, es seien von ihm seit Erwerb der Liegenschaft im August 2002 keinerlei Maßnahmen gesetzt worden, aus denen eine ernsthafte Ab-*

sicht zur Einnahmenerzielung erkennbar gewesen wäre, ist zum Teil gänzlich ungerechtfertigt und zum Teil schlichtweg falsch.

Und zwar, wie in den bereits bei Ihnen aufliegenden Stellungnahmen vom 09. und 16.01.2006 sehr eindeutig dargelegt, ungerechtfertigt deshalb, weil H-XY bis vor Kurzem und letztlich auch im Moment nach den rechtlichen Vorschriften noch gar nicht berechtigt war und ist, das erworbene Grundstück in dem von ihm erworbenen Zustand weiterzuvermieten.

Dass der Grunderwerb im Sinne der nachfolgenden Ausführungen jedenfalls für die Neuerichtung des derzeit örtlich abgelegenen Werkstättenbetriebes gedacht war und weiterhin ist, steht außer Frage.

Dies erhärtet auch das Vorgehen der baubehördlich zuständigen Gemeinde, welche für das Grundstück die Bauplatzerklärung erst im Juli 2005 erteilte.

Davor erfolgte lt. der von H.XY bereits selbst eingereichten Erklärung die stufenweise Aufschliessung durch die Firma Sisteg zum Teil noch in 2002 und der Rest in den Jahren 2003-2004.

Nach den Auflagen des Bebauungsplanes bzw. der erst Mitte 2005 erteilten diesbezüglichen Bewilligung musste das Grundstück zusätzlich vorher aufgeschüttet werden. Aufgrund der Instabilität des Grundniveaus bezog sich dieses Erfordernis sehr wohl auch auf eine allfällige anderweitige Nutzung des Grundstückes, wie etwa einer bloßen Vermietung als Standplatz.

Wie gleichfalls schon in der Ersteingabe dargelegt wurde ein Teil der solcherart behördlich vorgeschriebenen Aufschüttungsarbeiten noch im Herbst 2005 durchgeführt und wird der Rest dieses Erfordernisses nach den witterungsmäßigen Möglichkeiten dann sogleich in 2006 fortgesetzt.

Nach dieser tatsächlich gegebenen Situation mit der alleine durch das Vorgehen der Gemeinde bedingten Erledigungsverzögerung bzw. den durch diese zusätzlich erteilten Auflagen der Aufschüttungsnotwendigkeit, ist es also nicht einzusehen und auch nicht gerechtfertigt, den Abgabepflichtigen nunmehr dafür in Verantwortung zu nehmen, dass bislang noch keine Vermietungseinkünfte gegeben waren.

Bei nicht in der Person selbst begründeten Hindernissen und wenn diese noch dazu aus gesetzlichen Auflagen resultieren, kann es nach unserer Beurteilung auch nicht rechtens und gewollt sein, im Zustand der „Aufbereitung“ des Grundstückes bzw. in der Zeit der Herstellung von dessen Vermietungstauglichkeit entstandene Verluste nicht anzuerkennen.

Im Sinne des von Ihnen selbst zitierten und auch der anderen von uns aufgeführten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisse muss diese Tatsache bei objektiver Auslegung und Gesetzesanwendung aus unserer Sicht eindeutig als ein „über die bloße Absichtserklärung hinaus gehender Umstand“ gesehen werden, der damit als klarer Beweis dafür zu werten ist, dass trotz Fehlens von Einnahmen in diesen Jahren dennoch innerhalb des normalerweise gültigen Beobachtungszeitraumes im Sinne der nachfolgenden Ausführungen und Berechnungsbeilagen sehr wohl ein Gesamtüberschuss erzielt werden wird und damit entgegen der getroffenen Entscheidung insgesamt auch eine steuerlich relevante Betätigung und das Vorliegen einer Einkunftsquelle gesehen werden muss.

Ebenso darf dazu festgehalten werden, dass das vor Ort erschienene Prüfungsorgan nach den ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen nicht bereit war, sich mit der Überprüfung der aufgezeigten Aspekte überhaupt zu beschäftigen und auch in der erlassenen Entscheidung mit keinem Wort darauf Bezug genommen wurde, sodass sich daraus jedenfalls eine Verletzung des Parteiengehörs ergab.

Nach dem von Ihnen selbst zitierten Erkenntnis des VwGH vom 30.04.2003, 98/13/0127, habe die Abgabenbehörde nämlich an Hand der vorliegenden Umstände und Beweise festzustellen,

ob ein werbungskostenartiger Zusammenhang der Aufwendungen mit auch nur geplanten Vermietungstätigkeiten bestehe und diese letztlich nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Wenn dem wie gegenständlich nicht so geschehen ist, so hat die Behörde außer Frage stehend die im Sinne der Steuergerechtigkeit zu beachtende Wahrheitsfindung verletzt.

Auch ist aus dem zitierten Erkenntnis herauszulesen, dass im Erkenntnisfall eine nicht zu erwartende behördliche Benützungsbewilligung eine Vermietung unmöglich gemacht habe. Legt man dies in durchaus berechtigter Weise mittels Umkehrschluss auf den vorliegenden Sachverhalt um, so bedingt eben eine durch die Bewilligungsbehörde herbeigeführte Verzögerung wie beschrieben geradezu, dass in diesem Fall auch erst danach konkrete Aktivitäten wie Verhandlungen zum Abschluss von Mietverträgen oder auch nur die Besichtigung durch Mietinteressenten gesetzt werden können, ohne zugleich in Zweifel ziehen zu dürfen, dass insgesamt sehr wohl eine Vermietungstätigkeit vorliege.

Denn, wenn etwas zeitversetzt danach sehr wohl entsprechende Einkünfte zufließen bzw. in der Phase der „Aufbereitung“ diese zunächst auch nur zu erwarten sind, so ist für diesen Fall unseres Erachtens wegen der Notwendigkeit der Beurteilung der Gesamtkonstellation dennoch die Aberkennung einer Einkunftsquelle nicht gerechtfertigt, wenn eben innerhalb eines Normalbeobachtungszeitraumes (von 20 Jahren) ein entsprechender Gesamtüberschuss erzielt werden kann.

1.2. Das ohne Bezugnahme auf die konkreten Umstände und irgendeine nähere Erläuterung herausgegriffene Erkenntniszitat „dass nur eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst worden sei und nur die Absichtserklärung, in weiterer Zukunft das Grundstück zu verpachten, jedenfalls nicht ausreiche“, kann ebenfalls so nicht stehen gelassen werden.

Was die bloße Absicht in späterer Folge tatsächlich vermieten zu wollen anlangt, so wurde dazu bereits unter 1.1. ausführlichst und entsprechend begründet Stellung genommen.

Dass nur eine von mehreren, möglichen Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst worden und diese als für den Pflichtigen schädlich zu erachten sei, ist ebenso absurd, zumal sie als reine Feststellung in den Raum gestellt wurde, ohne auch nur mit einem Wort auf die wirklichen Hintergründe und die Motivation des Kaufes einzugehen und diese entsprechend zu analysieren und zu werten.

Wäre dies in dem erforderlichen Maße geschehen, so wäre nach der derzeitigen betrieblichen Situation des Unternehmens und dem für den Ankauf notwendigen hohen Finanzmitteleinsatz die Unterstellung eines möglicherweise damit gesetzten spekulativen Vorganges ebensowenig haltbar wie zu rechtfertigen.

Es ist der Finanzbehörde durchaus amtsbekannt, dass der Werkstättenbetrieb zur Zeit örtlich völlig getrennt vom Autohandel gelegen ist.

Letzterer ist zentral und eben neben dem angekauften Grundstück angesiedelt, während sich die KFZ-Werkstätte in einiger Entfernung davon außerhalb des Ortes befindet.

Dem Finanzamt wurde mehrmals aufgezeigt, dass der Erwerb der Liegenschaft nach der ursprünglichen Motivation tatsächlich nur deshalb erfolgte, um eben damit durch Zusammenführung der dzt. getrennten Betriebsteile Synergie- und Einsparungseffekte, aber auch entsprechende verkaufsfördernde Wirkungen zu erreichen.

Dass dieses Ziel zugleich an den Verlauf der wirtschaftlichen Daten und dessen Machbarkeit anknüpfen muss versteht sich von selbst, kann aber zugleich noch nicht bedeuten, sich deshalb - wie geschehen - komplett über die mit dem Grundkauf tatsächlich verbundene Planung und Zielsetzung der Unternehmensfortentwicklung hinwegzusetzen.

*Da mit Rücksichtnahme vor allem auf die finanzielle Machbarkeit dieses Projektes wie unter 1.1. ausgeführt, auch eine durchaus bereits feststehende, vorhergehende Vermietung der erworbenen Liegenschaft jedenfalls erst nach Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen (Bauplatzerklärung, Aufschüttungsmaßnahmen) ab 2007 möglich ist und durch diese mit einer sehr vorsichtig angesetzten Miete (siehe Folgeausführungen und Berechnungsbeilage !) innerhalb eines Normalbeobachtungszeitraumes in jedem Fall ein Gesamtüberschuss erreicht werden wird, ist dennoch zudem auch der Gesamtplanungsaspekt deshalb einzubeziehen, zumal sich bei Umsetzung des Projektes ja noch um einiges höhere Mieterlöse als bei der bloßen Liegenschaftsvermietung ergeben werden.*

*Auch der Umstand, dass der Grunderwerb als Teil eines vom Pflichtigen mittelfristig wohlüberlegten Unternehmenskonzeptes gesehen werden muss und in die Entscheidung nicht miteinbezogen wurde, stellt den erlassenen Spruch aus unserer Sicht sowohl formal-rechtlich, aber durchaus auch materiell-rechtlich in Frage.*

*Denn ebenfalls auszugsweise aus dem behördlicherseits selbst angeführten Erkenntnis (vom 30.04.2003, 98/13/0127) zitiert, verbleibe der Abgabenbehörde immer die Möglichkeit nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob ein „werbungskostenartiger Zusammenhang“ der geltend gemachten Aufwendungen mit den (vorerst nur) geplanten Vermietungshandlungen bestehe.*

*Es entspricht in keinem Fall einem üblichen Vorgehen und der normalen Lebenserfahrung, dass die dem Prüfungsorgan vor Ort überlassenen Beweismittel von diesem nicht entsprechend sondiert wurden und somit wegen ungenügender Sachverhaltsermittlung auch nicht in die Entscheidung einfließen konnten.*

*Im Sinne des vorigen Erkenntniszitates hat sich damit der Entscheidungsträger zumindest der ihm zugestandenen Möglichkeit begeben, die besonderen im jeweiligen Fall vorliegenden Umstände ausreichend zu überprüfen und zu würdigen und diese erst danach nach gewonnener freier Überzeugung auch objektiv und wirklich fallbezogen zu beurteilen.*

*1.3. Ebenso entspricht es nicht der Würdigung eines Parteivorbringens, wenn der Einwand nicht aufgenommen wurde, dass der Kauf im August 2002 durchaus auch unter dem Zugzwang der sich eröffnenden Möglichkeit zustande kam, um damit in Folge eben die von Anfang an bestehende, ernsthafte Absicht realisieren zu können, die jetzt örtlich getrennten Betriebsteile tatsächlich zusammenführen.*

*Wäre damals die Kaufentscheidung nicht sofort wahrgenommen worden, wäre damit das gesetzte Unternehmensziel wohl durch Kauf der Liegenschaft durch einen anderen Interessenten verhindert worden.*

*Dass sich dann die Aufschließung des gegenständlichen und auch der umliegenden Kaufgrundstücke zeitlich bis in das Jahr 2004 hineinzog und erst in Folge die vorgeschriebenen Aufschüttungsarbeiten begonnen werden konnten, kann wie schon aufgezeigt, niemals das vom Abgabepflichtigen verfolgte Gesamtkonzept deshalb zu Fall bringen, weil in dieser Zeit noch keine Vermietungseinkünfte gegeben waren. Da in Ermangelung der Erfüllung aller technischen und gesetzlichen Voraussetzungen eine Nutzung durch Vermietung tatsächlich erst nach Abschluss derselben geschehen kann, ist es folglich auch unbillig die faktisch bisher nur aus den erwachsenen Finanzierungskosten entstandenen Verluste nicht anzuerkennen und ohne eine im Detail fallbezogene Begründung das Vorliegen einer auf Sicht sehr wohl gegebenen Einkunftsquelle überhaupt in Zweifel zu ziehen.*

*Die beschriebene, ohne Zögern notwendig gewordene Kaufentscheidung und die erst danach gesetzten Maßnahmen, haben zwar zunächst mit den daraus erwachsenen Kosten natürlich zu Verlusten geführt, doch gibt dies bei entsprechender Würdigung der bei H.XY vorliegenden und von ihm auch gar nicht beeinflussbaren Sachumstände noch nicht das Recht, damit die Einkunftsquelle an sich in Frage zu stellen.*

Eine nunmehr über einen Normalbeobachtungszeitraum unter äußerst vorsichtigen Annahmen durchgeführte Prognoserechnung, bringt jedenfalls klar hervor, dass sich innerhalb dieses Zeitraumes durchaus ein Gesamtüberschuss ergeben wird.

1.4. Es entbehrt in gleichem Maße den logischen Gesetzen menschlichen Denkens, wenn der Entscheidungsträger sich nicht damit beschäftigt und nicht einzusehen vermag, dass auch der enorme Kostenaufwand nach der Größe des Grundstückes ( 5.656 m<sup>2</sup> ) durchaus die bisherigen Vorbringen, vor allem in Bezug auf die vorgesehene Betriebszusammenführung, mehr als bestärkt.

Jede andere Annahme oder gar Unterstellung entspricht in keinem Fall den Tatsachen und wenn es der Entscheidungsträger unterlassen hat, die logischen Zusammenhänge entsprechend zu hinterfragen, so muss es nach der ihn treffenden normativen Verpflichtung, nämlich Dinge bzw. die im Einzelfall gegebenen Sachumstände genau zu überprüfen, für ihn auch unerlässlich sein, deren Ablauf zu beachten und die logischen Schlussfolgerungen daraus zu ziehen, sodass insoweit letztlich auch eine in den allgemeinen Rechtsgrundsätzen gedeckte sowie objektiv begründete und auch vertretbare Entscheidung für den Bescheidadressaten zustande kommt.

Dieser Auftrag beinhaltet neben den anderen bereits aufgezeigten Kriterien des Vorliegens „sonstiger, besonderer über die bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände“ natürlich auch die Tatsache, dass schon nach der Höhe der angefallenen Kosten die Unterstellung einer anderen Zielsetzung als die Erreichung der Betriebszusammenführung alleine nach den dazu vom Abgabepflichtigen abgegebenen Erklärungen und Vorbringen gänzliches Unverständnis bewirkt.

Faktum ist, dass der Grunderwerb mit allen Nebengebühren und den bisherigen Aufschlüsselungs- und sonstigen Kosten einen Finanzbedarf von € 730.000,-- nach sich zog. Die Finanzierung erfolgte mit 3 Teilkreditsummen zu unterschiedlichen Konditionen über die Volksbank Salzburg (vgl. die als Anlage beigelegte Berechnung !). Nach der Höhe des zu finanzierenden Betrages ist in Zusammenhang mit allen anderen aufgezeigten Aspekten durchaus auch wegen dieses hohen Kaufpreis mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen, dass eine andere Verwertungsmöglichkeit jemals für H.XY in Erwägung stand.

Allein das Finanzierungsvolumen in Verbindung und mit Rücksicht auf die gegebene Finanzsituation des Unternehmens insgesamt, hätte gegenständlich allenfalls spekulative Überlegungen gar nicht zugelassen.

Dies vor allem auch deshalb, weil auch die Bank nur in Zusammenhang mit den Zielsetzungen des Unternehmens für die Zukunft bereit war, das Projekt zu finanzieren.

Damit zeigt sich auch diese Tatsache als ein Stein in der Summe der „besonderen Umstände“, die beim Entscheidungsträger eben die Überzeugung hätten schaffen müssen, dass im gegenständlichen Fall sehr wohl eine steuerlich relevante Betätigung anzunehmen ist.

1.5. Sollte eingewendet werden, weshalb der Grund von H.XY und nicht gleich von der „AutohausXYGmbH&CoKG“ erworben worden sei, so hat dies durchaus keine spekulativen Gründe, sondern vielmehr seinen Hintergrund darin, dass nur so das Ziel in absehbarer Zeit ein „Mehrmarkenautohaus“ werden zu können verwirklicht werden kann.

Die derzeit bestehende Firma ist jedenfalls auf die Marken ABC beschränkt und würden die diesbezüglichen Vertragspartner der Hinzunahme weiterer Marken nicht zustimmen.

Ein derartiger Einspruch der derzeitigen Vertragspartner würde aber dann nicht zielführend sein, wenn die zusätzlich hinzunehmenden Automarken über einen anderen Rechtsträger (z.Bsp. eben H.XY ad personam oder auch eine evtl. neu zu installierende Gesellschaft) vertrieben würden.

Die Realisierung dieses Vorhabens würde aber keineswegs die vorher beschriebene örtliche Zusammenführung des jetzigen Werkstättenbereiches mit dem bestehenden Autohandel behindern und würde auch unabhängig davon den damit bei H.XY gegebenen Zufluss an Mieteinnahmen nicht verändern.

1.6. Zu dem wörtlichen Vorwurf „nach ca. 4 Jahren ist der Abgabepflichtige noch immer nicht in der Lage, die voraussichtlichen Mieteinnahmen zu beziffern bzw. eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der die zu erwartende Einnahmen-/Ausgabenentwicklung ersichtlich ist“, darf der Korrektheit halber doch folgendes entgegengehalten werden:

Es wäre eigentlich ein Gebot der Fairness gewesen sich dieser Diktion zu enthalten, zumal die entscheidende Behörde sehr wohl weiß, dass wir diesbezüglich gegenüber deren Organen sowohl mündlich wie auch auf schriftlichem Wege Stellung bezogen haben und nur darum bemüht waren für unsere Vorbringen Verständnis zu wecken und möglichst eine vernünftige, einvernehmliche Lösung herbeizuführen.

Dass dies nicht gelang, lag weder an der Mitwirkung des Abgabepflichtigen selbst noch auch an uns, zumal uns das Prüfungsorgan in den kurzen telefonischen Kontaktaufnahmen und auch beim Klienten vor Ort nicht den Eindruck vermitteln konnte, an einem gedeihlichen Meinungsaustausch interessiert zu sein.

Darüberhinaus wurde unsere Meinung in unserer Stellungnahme vom 16.01.2006 völlig sachlich und mit dem Bemühen dargelegt, um damit mit Ihnen in der Sache eine möglichst für alle Teile vertretbare Lösung zu erreichen.

Wenn wir nämlich in dieser Stellungnahme vorgebracht haben, wir würden insbesondere deshalb (noch) keine Prognoserechnung zur Vorlage bringen, weil nach den beim Abgabepflichtigen gegebenen, besonderen Umständen eine tatsächliche Vermietung bislang aus den jetzt sehr ausführlich geschilderten technischen und rechtlichen Hindernissen letztlich noch gar nicht möglich war und wir von uns aus dabei die Heranziehung von angenommenen, wenn auch durchaus realistisch nachvollziehbaren Mieteinnahmen nicht für förderlich hielten, so rechtfertigt dieses Vorgehen von unserer Seite doch in keiner Weise Ihre Anschuldigung, der Abgabepflichtige sei selbst nach ca. 4 Jahren noch nicht in der Lage eine diesbezügliche Berechnung vorzulegen.

Da wir zunächst nur besonders vorsichtig vorgegangen sind und Ihnen auch den sehr wohl berechtigten Vorschlag unterbreitet haben, den Zeitpunkt lediglich bis zum tatsächlichen Vermietungsbeginn nach Abschluss der noch erforderlichen Aufschüttungsarbeiten zu sistieren, lag es letztlich alleine bei Ihnen und Ihrer Akzeptanz dem Abgabepflichtigen insoweit nur ein klein wenig entgegenzukommen. Zumal die Arbeiten noch im Laufe dieses Jahres zum Abschluss gebracht sein werden, hätte spätestens mit 01.01.2007 bzw. vermutlich sogar früher davon ausgegangen werden können, dass dann von wem immer konkrete Mieteinnahmen an H.XY fließen werden.

Es lag also nicht daran keine Prognoserechnung vorlegen zu wollen, sondern einzig an dem Umstand, dass wir von uns aus in diese auch bereits endgültig feststehende Ansätze einfließen lassen wollten.

Umgekehrt ist es jedoch speziell wegen der gegenständlich vorliegenden besonderen Umstände und bisherigen Vermietungshindernisse aber durchaus auch nicht inkorrekt - und zwar eben wegen Ihres nachdrücklichen Verlangens - sehr wohl schon jetzt eine solche Berechnung vorzulegen, sofern diese von realistischen und am freien Markt jedenfalls erzielbaren Vergleichswerten ausgeht.

Dass bei einer Gesamtgrundstücksfläche von immerhin 5.656 m<sup>2</sup> der Ansatz eines Monatsmietzinses von € 2.000,-- (p.a. € 24.000,--) als durchaus vorsichtig gewählt anzusehen ist und

dieser im Fremdvergleich mit Sicherheit sogar eine Untergrenze darstellt, sollte bei objektiver Beurteilung eigentlich nicht in Frage stehen.

Die nunmehr danach unter Einbeziehung des Zinsanfallen der drei Finanzierungskredite durchgeführte Berechnung lässt bei zugleich erst ab dem Jahre 2007 angesetzten Mieteinnahmen bereits ab diesem Jahr einen geringen Überschuss erwarten und ergibt über den Gesamtbeobachtungszeitraum von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss von jedenfalls € 93.000,--.

Die getroffene Beurteilung des Vorliegens einer steuerlich nicht relevanten Betätigung und damit des Mangels einer tatsächlichen Erwerbsquelle erweist sich also bei objektiver Beurteilung der sehr umfassend vorgebrachten Sachumstände und Sachargumente im gegenständlichen Fall als nicht zutreffend bzw. nicht haltbar.

Sollte sich die Finanzbehörde dennoch unserer wie mir meinen eingehend begründeten und durchaus korrekten Einschätzung aus welchen Gründen auch immer nach wie vor nicht anschließen können, so darf zugleich schon jetzt festgehalten werden, dass für den Fall, dass sich bis Beginn des Jahres 2007 kein fremder Mietinteressent findet, diesfalls die „AutohausXYGmbH&CoKG“ den Grund oder zumindest einen Teil davon für sich anmieten wird.

Dies wird dann entweder zu gänzlich gleichen oder zumindest zu annähernd denselben Konditionen wie in der jetzt vorgelegten Berechnung aufscheinend geschehen. Eine nur geringfügige Abänderung in Form einer leichten Mietensenkung (z.Bsp. auf monatlich € 1.750,--) würde aber gleichfalls garantieren, dass sich in dem heranzuziehenden Gesamtbeobachtungszeitraum auch dann immer noch ein Gesamtüberschuss ergeben wird.

Da dies vorher wegen der erst abzuschliessenden Schüttungsarbeiten nicht möglich war, stellt sich somit die Aberkennung der bisher aus der Tätigkeit geltend gemachten Verluste für uns auch als rechtswidrig dar.

Der Berufung angeschlossen war eine Stellungnahme des Bw:

„Die Firma wusste zum damaligen Zeitpunkt schon, dass sich in der Autobranche einiges verändert. In der EU wurde eine neue GVO Gruppenfreistellungsverordnung erlassen, die genau niederschreibt, wie ein zukünftiges modernes Autohaus auszusehen hat. Wir wussten auch, dass wir eine neue Marke dazu bekommen, nämlich die Marke A. Daraufhin schrieb uns AD, dass wir in anbetracht dessen, die Schauraumgröße zu erfüllen hätten oder ein neues Autohaus entstehen müsste, da wir ansonsten in Zukunft den Vertrag verlieren könnten. Dazu gibt es Übergangsfristen. Es war ein einmaliges Glück, genau gegenüber dem jetzigen Verkaufsgelände einen Gewerbegrund zu erstehen, obwohl dieser noch nicht fertig aufgeschlossen war, um dadurch eine optimale Vertriebsvergrößerung herbei führen zu können. Der Grund wurde von H.XY letztlich nur gekauft, damit man der „AutohausXYGmbH&CoKG“ bei der vorgesehenen Erweiterung nicht im Wege steht. Da bei einer Betriebsvergrößerung die bestehenden Marken ACC und künftig auch A der Hereinnahme von weiteren Marken nicht zustimmen würden, kann daher das Ziel ein darüber hinausgehendes Mehrmarkenautohaus zu werden, auch nur über H.XY persönlich oder eventuell auch über eine andere, neue Gesellschaft unter vorrangiger Einbindung seiner Person erreicht werden. Bei einer Grundstückgröße von über 5.000 m<sup>2</sup> sind wir uns sicher, dass durch eine Vermietung schon nach der Lage des Grundstückes sofort und zu jeder Zeit eine Monatsmiete von mindestens € 2.000,-- erzielbar ist. Die Höhe erscheint jedenfalls auch im Fremdvergleich so vorsichtig bemessen, dass sie tatsächlich als Untergrenze eines vor Ort normalerweise erzielbaren Preises gesehen und anerkannt werden muss.“

#### 4.) Berufungsvorentscheidung vom 2.3.2007:

„Der Berufungsverlierer erklärte in der Einkommensteuererklärung für die Jahre 2002 bis 2004 Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € - 9.629,16 (2002), € - 27.769,05 (2003) und € - 17.716,14 (2004). Die Verlustbeträge resultieren zur Gänze aus den Finanzierungskosten (Kreditzinsen) für den Grundstückskauf. Einnahmen wurden keine erzielt, weil das Grundstück nicht vermietet wurde.“

Vor Prüfung der Einkünfte nach Liebhabereigesichtspunkten ist die Frage zu beurteilen, ob die Verlustergebnisse überhaupt aufgrund einer Betätigung in einer Einkunftsart erwirtschaftet wurden. Nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. vom 30.04.2003, 98/13/0127) muss die Absicht künftiger Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen (z.B. Miet- oder Pachtverträgen) oder aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen erwiesen sein. Diese Kriterien sind jedoch im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Der Abgabepflichtige hat die unbebaute Liegenschaft im Jahr 2002 erworben und seither keine Maßnahmen gesetzt, aus denen eine ernsthafte Absicht zur Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung erkennbar ist. Derzeit ist die Liegenschaft lediglich ein mit Schotter befestigter Platz.

Dass der Abgabepflichtige die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst hat und seine „Absicht“ erklärte, in weiterer Zukunft das Grundstück zu verpachten, reicht ebenfalls nicht. Nach ca. vier Jahren ist der Abgabepflichtige immer noch nicht in der Lage, die voraussichtlichen Mieteinnahmen zu beziffern bzw. eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der die zu erwartenden Einnahmen-/Ausgabenentwicklung ersichtlich ist. Die gegenständlichen Verluste können daher nicht anerkannt werden, weil keine steuerlich relevante Betätigung oder Einkunftsquelle vorliegt.“

Am 30.3.2007 schaltete der Bw eine Anzeige in der Salzburger Wirtschaft: „5.000m<sup>2</sup> Stellfläche in A. zu vermieten.“

## 5.) Vorlageantrag vom 4.4.2007:

Nach wörtlicher Wiedergabe der Begründung der Berufungsvorentscheidung führte der Bw aus, dass die Entscheidungsgründe nach den bei H.XY tatsächlich gegebenen Umständen so nicht akzeptiert werden könnten und daher neuerlich mit dem Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz in Anfechtung gestellt wird.

„Unsere Bekämpfung der jetzt erlassenen Entscheidung gründet sich dabei zum einen auf die Fehlbeurteilung der konkret gegebenen Sachumstände in Verbindung mit nur einem beispielsweise herausgegriffenen VwGH-Erkenntnis, welches unter einerseitiger Herausnahme der für den Fiskus sprechenden Satzteile bei gänzlicher Missachtung aller für den Pflichtigen sprechenden Aussagen insoweit völlig „contra legem“ ausgelegt wurde und damit nach unserer Meinung auch zu einem materiell-rechtlich falschen Spruch geführt hat.“

Darüberhinaus hat die Abgabenbehörde I. Instanz gröbste Verfahrensverletzungen insoweit gesetzt, weil Sie es verabsäumt oder bewusst für nicht der Mühe wert gefunden hat auf die punktuell (vgl. Berufung vom 20.03.2006, Punkt 1.1. bis 1.6.) sehr konkret aufgeführten Parteivorbringen auch nur mit einem Wort einzugehen.

Durch das Nichteingehen auf fast alle vorgebrachten Argumente und eine fehlende konkrete Abhandlung dieser sehr wohlüberlegten Einwendungen, entbehrt die ergangene Entscheidung nach objektiven Gesetzen daher auch einer formalrechtlich richtigen Abfertigung. Es kann nicht sein, dass sachrelevante Vorbringen und Einwendungen einfach übergangen werden und völlig ohne Eingehen auf diese und ohne Hinterfragung der sich daraus ergebenden Zusammenhänge auch eine objektiv gerechte Entscheidung in der Sache gesucht wird.“

*Zusätzlich wird dieses Vorgehen noch dadurch erhärtet, dass angebotene Beweismittel, auf welche in der Folge noch Bezug genommen werden wird, gar nicht angenommen oder in Bezug auf die Vorlage von Unterlagen teilweise nicht zutreffende Behauptungen in den Raum gestellt wurden.*

*Im Sinne der nachfolgend detaillierten Ausführungen ist somit auch die gefällte Berufungsentscheidung für uns nicht zu akzeptieren und gestatten wir uns unter Bezugnahme und in teilweiser Ergänzung der schon in der Ersteingabe getätigten Ausführungen nunmehr zusätzlich folgendes vorzubringen:*

*1.) Nach der im gegenständlichen Fall gegebenen besonderen Konstellation ist es unseres Erachtens nicht gerechtfertigt auch nach den bisher hervorgekommenen Verlusten deshalb bereits von vorneherein das Vorliegen einer Einkunftsquelle in Frage zu stellen. Das diesbezügliche Vorgehen und die sehr zusammenfassend getroffenen Aussagen des erstinstanzlichen Entscheidungsträgers können in der abgehandelten Art so einfach nicht stehen gelassen werden.*

*Die in der ergangenen Entscheidung abschließend getroffene Feststellung, dass „die gegenständlichen Verluste nicht anerkannt werden könnten, weil keine steuerlich relevante Betätigung oder Einkunftsquelle vorliege“, ist nach dem Ablauf der Geschehnisse bei H.XY einfach nicht richtig.*

*Auch rechtfertigt das behördlich gesetzte Vorgehen nicht die Aussage des zitierten VwGH-Erkenntnisses vom 30.04.2003, 98/13/0127 wonach die Absicht künftiger Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen erwiesen sein müsse in wirklich stichhaltiger Weise.*

*Zum einen übergeht der Entscheidungsträger offensichtlich bewußt, dass eben bindende Vereinbarungen nicht immer vorliegen werden und deshalb auch nicht als unabdingbare Voraussetzung für das Vorliegen einer ( künftigen ) Einkunftsquelle gesehen werden können. Wenn nämlich die Finanzbehörde sehr kurz gehalten und ohne Eingehen auf die begründet vorgebrachten Parteivorbringen feststellt...“ diese Kriterien sind jedoch im gegenständlichen Fall nicht erfüllt“..., so lässt Sie damit den zweiten Satzteil...“oder aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen“...unbeachtet bzw hinterfragt jedenfalls nicht ausreichend den Hintergrund und die zu beachtenden Zusammenhänge, die für den Einzelfall und so auch gegenständlich sehr wohl relevant sind. Würde man nämlich dem Vorgehen des Finanzamtes folgen, so gäbe es faktisch keine Fälle in denen vorbereitende Werbungskosten sehr wohl Anerkennung finden müssen, obwohl zunächst eben noch keine Einkünfte gegeben sind.*

*Die Finanzbehörde geht mit Ihrer Entscheidung ohne Eingehen auf die besonderen Gegebenheiten des Falles, welche eben bei objektiver Würdigung als „sonstige, über eine Absichtserklärung hinausgehende Umstände“ im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 30.04.2003, zu werten gewesen wären, einfach über die sehr wohl für den Pflichtigen sprechenden und jedenfalls nicht von ihm herbeigeführten Sachumstände hinweg, ohne sich auch nur mit einem Wort mit diesen Dingen zu befassen, die wie wir meinen sehr wohl entscheidungsrelevant sind bzw. gewesen wären.*

*Zur Untermauerung der Richtigkeit dieser unserer Rechtsmeinung dürfen wir Ihnen speziell zu diesem Punkt das folgende aufzeigen:*

*a) Diverse VwGH-Erkenntnisse bestätigen, dass das Vorliegen einer Einkunftsquelleneigenschaft nicht völlig statisch und unverrückbar gesehen werden darf, sondern eine solche Untersuchung und Einschätzung sehr wohl auch in periodenübergreifender Betrachtung gesehen werden muß und folglich auch Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden in diese Sichtweise bzw. den Zeitraum, innerhalb des-*

sen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, einzubeziehen sind (so VwGH vom 26.06.2002, 98/13/0172 ).

b) das VwGH-Erkenntnis vom 03.07.1996, 93/13/0171 bringt in seinem Rechtssatz zum Ausdruck, dass die Beurteilung einer Einkunftsquelleneigenschaft eben eine „periodenübergreifende Betrachtung“ erfordert.

Des weiteren findet sich in diesem die Aussage: „Regelmäßig kann erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden, ob eine Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu werten ist, außer wenn bei einer Betätigung nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung von positiven Einkünften von vornehmlich aussichtslos erscheint.“ Letztere Schlussfolgerung erscheint uns im Sinne der noch später folgenden Ausführungen durch die entscheidende Finanzbehörde ohne Eingehen auf die wirklichen Sachumstände jedenfalls als zu voreilig und nicht korrekt gezogen.

c) Im VwGH-Erkenntnis vom 13.12.1988, 86/14/0091, findet sich wiederum folgende Aussage: „Zeiten, in denen Vorbereitungen für die angestrebte Tätigkeit getroffen worden sind, die in Aussicht genommene Tätigkeit jedoch mangels Abschlusses der Vorbereitungen noch nicht aufgenommen werden konnte, sind aus dem Beobachtungszeitraum bezüglich der Frage des Vorliegens von Liebhaberei, auszuscheiden.“

In logischer Schlussfolgerung daraus ergibt sich, dass aus solchen Vorbereitungshandlungen erwachsene Verluste eben nicht in den Beobachtungszeitraum einzubeziehen und damit insoweit auch gar nicht von negativer Relevanz sind bzw. sein können. Dass es sich gegenständlich nach den bisher gesetzlich geforderten und von H.XY gesetzten Aktivitäten tatsächlich um solche Vorbereitungstätigkeiten handelt, wurde Ihnen bereits in der Berufungsschrift unter 1.1. darzulegen versucht und wird darauf in Folge unter Beibringung entsprechender Beweismittel nochmals näher eingegangen werden.

d) Das VwGH-Erkenntnis vom 05.06.2003, 99/15/0129 wiederum sagt aus: „Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, ist eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn die Vermietung nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung objektiv nicht geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erbringen.“

Dabei beginnt der maßgebliche Zeitraum, soferne eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft wird, mit der Anschaffung derselben; demnach sind auch Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, einzubeziehen.

e) Auch erscheint der Inhalt des Rechtssatzes des VwGH-Erkenntnisses vom 24.10.2000, 95/14/0085, durchaus von Interesse, welcher dem Abgabepflichtigen letztlich den Anspruch auf einen zunächst vorläufigen Bescheid zuerkennt und erst nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes eine endgültige abgabenbehördliche Entscheidung zu erlassen ist.

Im konkreten Fall hat sich der Entscheidungsträger auch daran nicht gehalten und unter Übergehung aller objektiven Sachvorbringen und unter Negierung der Aufforderung aufliegende Beweismittel zumindest einzusehen, geschweige denn sie entsprechend zu würdigen, sich durch die sofort und endgültig getroffene Spruchentscheidung einfach darüber hinweggesetzt.

Darüberhinaus könnte durchaus auch noch auf andere Erkenntnisse als Untermauerung des von uns in der Sache nach wie vor vertretenen Standpunktes verwiesen werden, wovon aber wegen weitgehender Wiederholung der wesentlichen Aussagen und aus Platzersparnisgründen bewusst Abstand genommen wird.

2.) Zu dem auch in der jetzt gefällten Berufungsentscheidung von Seiten der Behörde an den Abgabepflichten zum Ausdruck gebrachten Vorwurf, „er habe die unbebaute Liegenschaft im Jahr 2002 erworben und seither keine Maßnahmen gesetzt, aus denen eine ernsthafte Absicht zur Einnahmenerzielung aus Vermietung und Verpachtung erkennbar gewesen und dass die Liegenschaft derzeit ein lediglich mit Schotter befestigter Platz sei, darf mit der nötigen Vehemenz darauf hingewiesen, dass speziell diese Aussage sehr deutlich aufzeigt, dass der Entscheidungsträger die besonderen Umstände bei H.XY offensichtlich weder geprüft noch in irgendeiner Weise gewürdigt hat. Dies wird um so mehr deshalb beanstandet, da die Annahme der entsprechenden Beweismittel, welche den Grund für die hervorgekommenen Verzögerungen aufzeigten, sowohl vom eingeschalteten Prüfungsorgan wie auch von der die Entscheidung ausfertigenden Amtsperson letztlich rechtswidrig verweigert und die in unserer Berufungsschrift ausführlichst getätigten Erklärungen dazu einfach ignoriert wurden. Obwohl diese Unterlagen und vorgebrachten Argumente jedenfalls einen substantiellen Hintergrund für eine korrekte Entscheidung in der Sache gebildet hätten, blieben diese gänzlich unbeachtet.

*Einzig die keinesfalls positiv belegte Feststellung, dass die Liegenschaft derzeit lediglich ein mit Schotter befestigter Platz sei, findet sich als Abhandlung dazu.*

*Eine ordnungsgemäße Akzeptanz und Überprüfung dazu hätte aber in sachgerechter Abhandlung aller gegebenen Fakten, bestehenden Auflagen und Zusammenhänge zweifelsfrei ergeben, dass das Vorgehen des Abgabepflichtigen eben nicht durch sein Handeln den bei ihm vorliegenden Zustand geschaffen hat, sondern dass die bisher noch nicht zustandegekommenen konkreten Einnahmen vielmehr letztlich zur Gänze außerhalb seiner Einflussphäre standen, weil es ihm vor Abschluss der ihm gemeindebehördlich auferlegten Maßnahmen tatsächlich nicht möglich war, das Grundstück zu vermieten.*

*Dies ändert aber nichts daran, dass er von Anbeginn an von der Absicht getragen war und auch noch weiterhin ist, das Grundstück jedenfalls zu vermieten, sobald die nicht von ihm bestimmten Einflussfaktoren beseitigt sind und die daraus erwachsenen Auflagen als abgeschlossen erachtet werden können.*

*Hätte die Behörde die nach dem Grundstückserwerb durch H.XY erst zu tätigenden Erfordernisse und die zeitlich aufgrund behördlicher Anordnungen schrittweise erforderlichen Aktivitäten entsprechend mitverfolgt oder zumindest nach der von uns in der Ersteingabe gelieferten Beschreibung ernsthaft nachzuvollziehen versucht, hätte sie erkennen müssen, dass diese ihm vorgeschriebenen und vor allem geologisch bzw. geotechnisch notwendigen Maßnahmen für ihn tatsächlich vorbereitende Vorlauftätigkeiten im Hinblick auf die von ihm seit Erwerb des Grundstückes ernsthaft angestrebte Tätigkeit der Vermietung darstellten.*

*Bei einer nachweislich derart gegebenen Konstellation bereits sofort und von Anbeginn die Einkunftsquelleneigenschaft abzuerkennen, erscheint nach allgemeinen Denkgesetzen und auch den zuvor zitierten Erkenntnissen des VwGH tatsächlich weitgehend grotesk und einfach nicht zulässig.*

*Nach den gegebenen besonderen Umständen und den gesetzlichen Vorgaben, zeigt sich die Beurteilung des erstinstanzlichen Entscheidungsträgers selbst bei strengstem Vorgehen tatsächlich als nicht gerechtfertigt.*

*Es wäre noch einsehbar gewesen, hätte man den Pflichtigen in weitere Beobachtung genommen und lediglich vorläufige Steuerbescheide an ihn erlassen. Die so gewählte Abhandlung erscheint dagegen letztlich deshalb nicht zulässig, weil sie die konkreten Gegebenheiten im gegenständlichen Fall weder ausreichend erforscht noch gewürdigt hat.*

*Konkret ist es so, dass der Abgabepflichtige nach seinem Grundstückserwerb durch langanhaltende behördliche Maßnahmen und geotechnische Untersuchungen einfach behindert war,*

von sich aus überhaupt die vom Entscheidungsträger geforderten konkreten Schritte mit bindenden Vereinbarungen setzen zu können.

*Das erstinstanzliche Entscheidungsorgan möge bitte erklären, wie ein allfälliger Miet- oder Pachtvertrag mit einem Dritten rechtsgültig schon dann geschlossen hätte werden können, wenn eben wesentliche behördliche Maßnahmen und Auflagen noch gar nicht gesetzt und erfüllt waren und ein dem entgegenstehendes Vorgehen für H.XY jedenfalls auch die Gefahr entsprechender Haftungsinanspruchnahmen durch einen Vertragspartner nach sich ziehen hätte können.*

*Aus der nachfolgenden chronologischen Aufführung sowie der als Anlage beigefügten Dokumentation der behördlichen Abläufe und dem dazu erstellten bodentechnischen Gutachten ergab sich im gegenständlichen Fall ein tatsächlich erheblicher „Vorlauf“, welcher eben eine Verwertung auch als bloße Vermietung der Liegenschaft (vgl. spätere Ausführungen) noch nicht ermöglichte.*

*In diesem Zusammenhang sei noch einmal gestattet darauf hinzuweisen, dass die Feststellung in der erlassenen Entscheidung...“ derzeit ist die Liegenschaft lediglich ein mit Schotter befestigter Platz“...besser nicht, wie von der Behörde gehandhabt, ohne Prüfung der Sachzusammenhänge hingestellt werden hätte sollen, zumal sich dieser Zustand eben nur als Teil von behördlich vorgeschriebenen Maßnahmen ohne tatsächliche Einflußmöglichkeiten des Abgabepflichtigen darstellt.*

*Wie schon in der Ersteingabe sehr genau dargelegt, erfolgte der Erwerb mit Kaufvertrag vom 14.08.2002 zunächst auch unter dem Druck, dass das Grundstück direkt an den Autohandelsbetrieb der Firma angrenzt und zudem auch relativ viele Interessenten für die Liegenschaft vorhanden waren.*

*Unter diesem Druck kamen aber erst nachträglich all jene Maßnahmen im Sinne der nachfolgenden Aufzählung hervor, die auflagengemäß erfüllt werden mussten und daher eine sofortige Nutzung auch durch bloße Vermietung nicht möglich machten.*

*Die somit erst nach Erwerb durchgeführte Erschließung und notwendigen Adaptierungen mit allen dabei festgesetzten Erfordernissen und Auflagen wurden ohne eine Beeinflussungsmöglichkeit durch H.XY innerhalb der nachfolgenden Zeitschiene abgewickelt:*

- a) Erwerb des Grundstückes am 14.08.2002
- b) 1. bodentechnisches Gutachten der bautechnischen Versuchs- und Forschungsanstalt, Salzburg vom 30.10.2003
- c) 2. geotechnisches Gutachten Ingenieurbüro Gostner & Aigner, Wals vom 09.12.2004
- d) Ansuchen zu Gewerbe Parkaufschließung durch Fa. Sisteg-Salzburger Infrastruktur-Errichtungsgesellschaft mbH und um Bauplatzerklärung an Gemeinde A. vom 04.03.2005.
- e) Bescheid über Bauplatzerklärung der Bezirkshauptmannschaft Salzburg-Umgebung vom 08.07.2005
- f) Danach Aufschüttung des Grundstückes bis Dezember 2006

*Festgehalten darf dazu vor allem werden, dass speziell die Feststellungen des geotechnischen Gutachtens des Ingenieurbüros Gostner & Aigner nicht unmaßgebliche Mängel in der Bodenbeschaffenheit speziell der von H.XY erworbenen Liegenschaft hervorgebracht haben und dieses vor jeglicher Nutzung entsprechende Befestigungs- und Sanierungsmaßnahmen vorgeschrieben hat.*

Es darf dabei vor allem auf die Ausführungen zu Punkt 4.3., Seite 13 dieses Gutachtens hingewiesen werden, worin sich hier nur auszugsweise zitiert folgende Feststellungen und Erfordernisse finden:

„...Der Boden ist großteils wassergesättigt, wodurch es bei Zusatzbelastungen zu Konsolidierungsprozessen kommt. Bei sehr schnell bzw. nur kleinräumig aufgebrachten Belastungen kann es zum seitlichen Ausweichen des Bodens kommen...“

„....Für eine flächenhafte Nutzung des Geländes wird eine Aufschüttung von ca. 1,5 bis 2 m mit einem gut verdichtbaren, weitgestuften Kies-Sand-Material vorgeschlagen..“

„...Für diese Maßnahme ist der Humus abzutragen und zur Verbesserung der Tragfähigkeit des Untergrundes ein Geotextilgitter über den gesamten Aufschüttungsbereich... einzubringen.

„....Die Kies-Sandschicht mit einer Mächtigkeit von ca. 2 m ist in Lagen von 30-40 cm, entsprechend verdichtet, einzubauen. Die Einbaugeschwindigkeit ist auf den vorhandenen Untergrund abzustimmen.“

„....Die durchgeführte Bohrung konnte bis in 14 m Tiefe keinen tragfähigen Untergrund auffinden. Für die Festlegung der erforderlichen Gründungsmaßnahmen für höhere Lasteinleitungen sind zusätzliche Untersuchungen erforderlich.“

Aus diesen geotechnischen Daten und Auflagen geht also sehr eindeutig hervor, dass eine davorliegende Überlassungsnutzung an Dritte vor Abschluss der geforderten Schüttungsarbeiten gar nicht zulässig und möglich war.

Zudem ist festzuhalten, dass auch eine Nutzungsverwertung der bloßen Liegenschaft, wenn auch noch ohne darauf befindlicher Bauführung, ohne die erst im Juli 2005 erteilte Bauplatzbewilligung und ohne Einhaltung der geotechnisch erteilten Erfüllungsverpflichtungen nach den einzuhaltenden baugesetzlichen Rahmenbedingungen gar nicht hätte durchgeführt werden dürfen.

Man kann sich daher des Eindruckes nicht erwehren, dass es dem Entscheidungsträger einfach nicht schnell genug gehen konnte, gegenständlich in die Angelegenheit einzutreten. Obwohl das zweite geotechnische Gutachten erst im Dezember 2004 auflag - und wäre es nicht tatsächlich erforderlich gewesen, hätte man wohl auch kein zweites in Auftrag gegeben - und darüberhinaus die grundsätzliche Nutzungsbewilligung in welcher Form auch immer erst nach erfolgter Bauplatzerklärung im Juli 2005 auflag, hat die Finanzbehörde bereits am 02.02.2006 sämtliche streitgegenständlichen Abgabenbescheide für die Jahre 2002-2004 erlassen.

Es erscheint uns nicht zu Unrecht als Widerspruch „per se“ und nicht vertretbar, noch dazu mit bereits endgültigen Steuerbescheiden über Zeiträume ( 2002-2004 ) abzusprechen, in denen dem Pflichtigen aus den bereits in der Ersteingabe und jetzt noch detaillierter aufgezeigten rechtlichen Gründen und Hindernissen eine Verwertung wie behördlich gefordert noch gar nicht möglich war.

Da also die Jahre, für welche die Abgabenbehörde erster Instanz die für den Pflichtigen negative Entscheidung getroffen hat, noch zur Gänze von bodentechnischen Untersuchungen und von der Erstellung der diesbezüglich erforderlichen Gutachten geprägt waren, hat sie sich zu folge ihrer Uneinsichtigkeit und obwohl ihr die dazu vorliegenden Beweismittel bereits bei Erscheinen des Prüfungsorganes und auch in der Berufungseingabe angeboten wurden, durch völlige Ignoranz dieser Fakten eben, wie wir meinen, über die Beurteilung der wesentlichsten Frage im konkreten Fall hinweggesetzt.

Alleine der Umstand, dass für die den Spruch umfassenden Jahre 2002-2004 die notwendigen technisch-geologischen Untersuchungen ja erst im Dezember 2004 auflagen, kann daher nicht

dazu führen, dem Steuerpflichtigen bereits zu einem Zeitpunkt eine steuerlich relevante Betätigung und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle abzuerkennen. Wollte die Finanzbehörde dagegen einwenden, dass auch zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides (02.02.2006) noch keine Vermietungstätigkeit gegeben gewesen sei, so darf dazu ebenfalls auf die geotechnischen Anweisungen verwiesen werden, wonach aufgrund der besonderen Beschaffenheit des Bodens eben auch die natürliche Bodensetzung in die empfohlenen Anpassungsschritte (Humusabtragung, Aufschüttung, Verbesserung der Tragfähigkeit des Untergrundes) einbezogen werden mussten.

Zumal sich ja selbst die Grundaufschließung des betroffenen und auch der umliegenden Grundstücke zeitlich sehr lange hinzog, konnten die speziell für die Grundstücke „Gewerbegebiet“ etc. angeordneten geotechnischen Maßnahmen erst danach bzw. frühestens nach ergangenem Bauplatzerklärungsbescheid begonnen werden.

Aufgrund der dabei zu beachtenden „Setzungen“ des Grundes konnten die diesbezüglichen Arbeiten auch nur stufenweise durchgeführt werden und wurden diese letztlich im Jahre 2006 bzw. gegen Ende desselben abgeschlossen. Als Produkt der aufgetragenen Auflagenerfüllungen zeigt sich nach dem derzeitigen Istzustand und wie es der Entscheidungsträger in völliger Unkenntnis oder zumindest Verneinung der notwendigen Vorbereitungen zur Erreichung einer tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit ausdrückte eben die ... „Liegenschaft als lediglich ein mit Schotter befestigter Platz“...

Nach den wirklichen Gegebenheiten und den einzuhaltenden Vorschriften hat es sich die Entscheidungsbehörde damit aber tatsächlich zu leicht gemacht.

Unter dem Druck und der Notwendigkeit der Auflagenerfüllung der Grundstücksadaptierungsverpflichtung können daher die in den streitgegenständlichen Jahren aufgelaufenen und auch danach bis zur Herstellung des Zustandes der effektiven Verwertungsmöglichkeit (eben jetzt in 2007) noch anfallenden Finanzierungskosten auch nur als „vorbereitende Werbungskosten“ gesehen werden.

Nach vor kurzem erfolgtem Abschluss der für die tatsächliche Vermietung notwendigen Arbeiten laufen inzwischen auch ernsthafte Bemühungen (Einschaltungen, persönliche Gespräche etc.) zur Erreichung eines Grundstücksmiters.

Bei einer Untersuchung und Beachtung der Gesamtzusammenhänge des gegenständlichen Falles ist es für uns daher unzutreffend und nicht korrekt, wenn dem Abgabepflichtigen seitens der Finanz vorgeworfen wird, er habe sich weder darum bemüht, noch sei er in der Lage ihr wörtlich... „die voraussichtlichen Mieteinnahmen zu beziffern bzw. eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der die zu erwartende Einnahmen-/Ausgabenentwicklung ersichtlich sei...“

Es ist keinesfalls richtig, dass der Abgabepflichtige bisher völlig untätig war. Alle von ihm bisher schrittweise gesetzten und notwendigen Maßnahmen stellen sich daher auch eindeutig als eine ernsthaft verfolgte Vorbereitungsphase dar, um nach Durchführung derselben und innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (rd. 20 Jahre) aus seiner Liegenschaftsvermietung letztlich eben sehr wohl einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erzielen (z.Bsp. VwGH vom 26.06.2002, 98/13/0172 und vom 20.10.2004, 98/14/0126). Solange, wie gegenständlich der Fall, nachweislich vorbereitende Tätigkeiten gesetzt werden und damit auch vor tatsächlicher Einnahmenerzielung bereits Aufwendungen auflaufen, ist es nach den gesetzlichen Vorgaben aber doch nicht zulässig aufgrund dieser Konstellation einem Pflichtigen schon deshalb das Vorliegen einer steuerlich relevanten Betätigung abzusprechen.

Wenn nämlich nach den vorliegenden Umständen und im Hinblick auf das angestrebte Ziel eine ernsthafte Absicht als gegeben angenommen werden muss, in Summe und in absehbarer Zeit nach den bisherigen Betätigungen trotz der vorerst nur auflaufenden Unkosten innerhalb der letztlich doch langfristig vorgegebenen Rahmenzeit sehr wohl einen entsprechenden

*Gesamtüberschuss zu erzielen, ist es jedenfalls nach so kurzer Beobachtung und vor allem wegen völlig unzureichender Sachverhaltsklärung rechtswidrig für den Abgabe-pflichtigen eine Entscheidung wie im gegenständlichen Fall zu treffen.*

*Die Abgabenbehörde irrt, wenn sie verneint, dass das Vorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle nicht sehr wohl auch durch konkudentschlüssiges Verhalten gesehen werden kann. Dass dies gerade im vorliegenden Fall zufolge aller von H.XY gesetzten Maßnahmen so war und ist, steht für uns außer Frage.*

*Würde man nämlich alle solcherart anstehenden Fälle tatsächlich so formalistisch-inflexibel, wie im vorliegenden Fall geschehen, sehen können und damit die sich in einer „Vorlaufphase“ ja meist ergebenden Werbungskostenüberschüsse demnach auch stets als steuerlich irrelevant streichen wollen, so würde sich die Gesamtbeurteilung eben in Ermangelung einer jedenfalls notwendigen Überprüfung aller Sachzusammenhänge und der besonderen Umstände damit auch immer und letztlich unabdingbar von selbst „ad absurdum“ führen.*

*Dass dies nicht richtig sein könnte, weil eben in vielen Fällen zu völlig unsachlichen und un- ausgewogen Ergebnissen führend, sollte insoweit auch für den Entscheidungsträger einsichtig sein.*

*Es wird zugestanden, dass eine bloße Absichtserklärung immer dann zu wenig sein kann, wenn sie nur als solche und als durch nichts nachvollziehbar Behauptung in den Raum gestellt wird. In dem Moment aber, wo ein kausales Handeln darauf schließen lässt, dass die Absicht in Folge auch tatsächlich in die Tat umgesetzt werden wird, kann es aber nicht zulässig sein, deshalb wegen der zunächst nur aufscheinenden Werbungskosten auch schon sofort eine grundsätzlich wie wir meinen sehr wohl gegebene „Einkunftsquelle“ zu verneinen und damit diese Werbungskosten auch zur Gänze abzuerkennen.*

*Auch sollte auf alle Fälle Berücksichtigung finden, dass durchaus auch der getätigte Mitteleinsatz als Teil eines relevanten Handelns gesehen werden muss und inwieweit sich der bzw. die aufgenommenen Kredite letztlich als Bedingung für die Verwirklichung des angestrebten Ziels erkennen lassen.*

*Es sollte außer Frage stehen, dass sich kein vernünftig denkender Mensch dazu entschließen würde ohne genaue Planungen und Überlegungen Fremdmittel in derartiger Höhe aufzunehmen, ohne dabei eben nicht auch schon von vorneherein von einer wirtschaftlich sinnvollen Zielsetzung geprägt zu sein. Wäre ein solches Ziel von vorneherein nicht zumindest auf Rentabilität bzw. darüberhinausgehend eben auf Gewinnstreben ausgerichtet, hieße das zugleich den Elementargrundsatz eines jeden Unternehmers überhaupt in Zweifel zu ziehen zu wollen.*

*Dass es Absicht und Ziel des H.XY von Anbeginn an war, die Finanzierungskredite für die Liegenschaft letztlich tatsächlich durch entsprechende, ihm zufließende Vermietungseinnahmen zu bedienen und rückzuführen, stellt sich nach den bisher getätigten Ausführungen jedenfalls nicht als leere Behauptung dar und wird die Finanzbehörde unter Beobachtung der weiteren Geschehnisse beim Abgabepflichten bei objektiver Fallabhandlung folglich auch so akzeptieren müssen.*

*Im Rahmen der gesetzlichen Vorgabe eines ja durchaus angemessenen Beobachtungs- zeitraumes verbleibt der Behörde schließlich ausreichend Zeit diese Entwicklung weiterhin entsprechend zu überwachen und erforderlichenfalls erst danach die notwendigen Schluss- folgerungen und Konsequenzen daraus zu ziehen.*

*Auch deshalb und eben nach den von H.XY pflichtgemäß zu beachtenden und obrigkeitlich angeordneten Verpflichtungen, die abschließend erst vor Kurzem erfüllt werden konnten, erscheint das behördliche Vorgehen wie gegenständlich gesetzt, in keiner Weise in die gesetzlichen Rahmenbedingungen einordenbar und ebenso wenig durch diese gedeckt.*

Wie auch bereits in der eingebrachten Berufung aufgezeigt, spielt es letztlich keine Rolle, an wen ( ob nun zunächst an außenstehenden Dritten und in späterer Folge möglicherweise an eigene GmbH & Co KG ) die Vermietung demnächst erfolgt, sondern dass sich daraus dann eben über den angemessenen, gesetzlich geforderten Beobachtungszeitraum tatsächlich ein Gesamt-Einnahmenüberschuss ergibt.

Nach der der Behörde ebenfalls mit der Berufungseingabe sehr wohl bereits übermittelten, aber von letzterer ignorierten Prognoserechnung ist dieses Ziel nach den dabei äußerst vorsichtig zugrunde gelegten Zahlen relativ unschwer erreichbar.

Mit Hinblick darauf, dass es jetzt aufgrund der geschalteten Insertionen und auch der mündlich weitergeführten Verhandlungen tatsächlich in Bälde zu einem konkreten Vertragsabschluss kommen wird, wird damit auch insoweit eine zusätzliche Kontrolle für Sie möglich.

Nach den jetzt aufgezeigten Fakten scheint es jedenfalls unzulässig und völlig überzogen, wenn die Finanzbehörde in einer Konstellation wie im vorliegenden Fall bindende Vereinbarungen bezüglich einer künftigen Einnahmenerzielung einfordert. Sie übersieht eben dabei nach dem zweiten Halbsatz des von ihr angeführten Erkenntnisses, dass dies auch durch .. "sonstige, über eine Absichtserklärung hinausgehende Umstände" als erwiesen angesehen werden kann.

Dass die Abläufe wie im gegenständlichen Fall gegeben eindeutig als solche ... "sonstige, über eine Absichtserklärung hinausgehende Umstände" gesehen werden müssen, steht für uns deshalb außer Frage, weil die den Abgabepflichtigen treffenden Vorgaben von ihm weder veranlasst noch von ihm in irgendeiner Weise beeinflusst waren, sodass es auch deshalb unbillig wäre, für ihn die nach dem Vorgehen des Finanzamtes doch schwerwiegenden steuerlichen Konsequenzen aufrecht zu halten.

Aus unserer Sicht hat es die Abgabenbehörde wie es scheint bewusst zum Nachteil des Abgabepflichtigen unterlassen, die wirklichen Sachumstände ernsthaft zu hinterfragen. Wäre Sie nicht von solcher Absicht getragen gewesen, hätte sie nämlich in der Sachverhaltsermittlung sehr wohl viel genauer vorgehen und angebotene Beweise selbst dann entgegennehmen müssen, auch wenn sie sie subjektiv für unzutreffend hielt. Parteivorbringen und Beweismittel dienen nach der Absicht des Gesetzgebers letztlich dazu das Recht der betroffenen Partei zu wahren und zu stärken und nicht dazu, es durch Nichtbeachtung einfach zu übergehen.

Dass sich der Entscheidungsträger nach den aufgezeigten, besonderen Umständen bei H.XY also geweigert hat ohne wirkliche Prüfung des zugrunde liegenden Sachverhaltes sofort und wegen fehlender „Einkunftsquelleneigenschaft“ die vorweg angefallenen Werbungskosten anzuerkennen, ist nach unserer Ansicht in keiner Weise gesetzes-konform.

Im Sinne der weiter vorne zitierten VwGH-Erkenntnisse vom 26.06.2002 ( 98/13/0172 ), 03.07.1996 ( 93/13/0171 ) und 05.06.2003 ( 99/15/0129 ) sind nämlich „negative Vorlaufergebnisse“ immer nur dann nicht anzuerkennen, wenn die Erzielung von positiven Einkünften von vorneherein aussichtslos erscheint. Dieses nach den bei H.XY effektiv gegebenen und in dieser Eingabe sehr detailliert aufgezeigten Besonderheiten anzunehmen, wäre tatsächlich absurd und weil auf einer unrichtigen Gesetzesauslegung basierend auch völlig falsch.

Sämtliche nur beispielsweise zitierten Erkenntnisse beziehen nämlich sehr wohl auch Zeiträume, in denen noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet wurden, in die Einkunftsquellenbeurteilung bzw. die Gesamtüberschussbetrachtung innerhalb des vorgegebenen Beobachtungszeitraumes ein.

D.h. im Klartext, dass bei besonderen und wie auch gegenständlich gegebenen Umständen sehr wohl auch ein „negativer Vorlauf“ zugestanden werden muss.

Das Vorgehen wie es die Finanzbehörde an den Tag legt, beweist für uns, dass es ihr keinesfalls darum geht Verknüpfungen und Zusammenhänge im Wirtschaftsleben auch als solche zu

erkennen, sondern vielmehr offensichtlich einzig und alleine darum in gänzlich kurzfristiger Sicht nur für den Moment einen möglichst großen Vorteil für den Fiskus zu erreichen. Es ist tatsächlich „wirtschaftsfremd“, wenn einem ambitionierten Jungunternehmer durch einen Rechtsspruch wie vorliegend seine wohlüberlegten Ambitionen und Planungen zur künftigen Ausweitung seines Unternehmens oder zur Zusammenlegung bisher getrennt geführter Unternehmensbereiche durch ein rein formalistisch geprägtes behördliches Vorgehen letztlich vergällt wird.

Bereits „wirtschaftsfeindlich“ aber wird ein solches Vorgehen dann, wenn es wie in dieser Eingabe vorgetragen auf ungenügend geprüften Sachumständen beruht und vor allem auch von mangelnder Bereitschaft getragen ist, sich mit diesen überhaupt zu befassen. Die offensichtliche Überzeugung der entscheidenden Behörde in diesem Sinne alle Ermittlungen ausreichend und bestens geführt zu haben, obwohl dies eben gerade nicht der Fall war, ist bei nahe vermessene, weil sie durch ihr „großzügiges Überspringen“ fast aller Parteivorbringen damit nach den von uns vorgebrachten Argumenten in grob fahrlässiger Weise eine jedenfalls rechtswidrige, weil eben den Abgabepflichtigen zu Unrecht belastende Entscheidung herbeigeführt hat.

Da die in den streitgegenständlichen Jahren aus der Notwendigkeit der Erreichung des Ziels erwachsenen Kreditfinanzierungskosten zunächst auch unter dem „Zugzwang des sofortigen Kaufes“ erwachsen sind und eine effektive Nutzung als Einkunftsquelle auch erst nach nunmehrigem Abschluss der nachweislich geotechnisch und baubehördlich notwendigen Maßnahmen möglich ist, kann es unseres Erachtens auch nicht rechthabend sein, diese „Vorlaufkosten“ bzw. „vorweggenommenen Werbungskosten“ nicht anzuerkennen. Nach den objektiv gegebenen Umständen können diese vielmehr als Mittel zur Erreichung des eigentlich verfolgten Zweckes nach unserer Meinung daher auch nicht als ausgleichsfähige Verluste aberkannt werden, da sie sich im Gesamtkontext außer Frage stehend als nach den Gegebenheiten unabdingbar, also quasi als „condicio sine qua non“ darstellen.

Angemerkt darf auch werden, dass die nach der geotechnischen Begutachtung des Grundstückes notwendigen Aufschüttungsarbeiten deshalb nicht kurzfristig abgeschlossen werden konnten, weil es nach der Bodenbeschaffenheit laufend zu Nachsenkungen und folglich auch zu entsprechenden Nachbearbeitungen gekommen ist.

Nach Abschluss der diesbezüglich vorgeschriebenen Arbeiten steht der Abgabepflichtige nach der ja erst seitdem gegebenen tatsächlichen Nutzbarkeit nunmehr in ernsthaften Bemühungen, entsprechende Liegenschaftsmieter bzw.-pächter zu erlangen. Da dies kurzfristig in den letzten Monaten noch nicht sofort gelungen ist, werden zwischenzeitlich Inserate in Zeitschriften (u.a. wie beiliegend in der „Salzburger Wirtschaft“) geschaltet. Nach der günstigen Ortslage sollte tatsächlich schon demnächst damit gerechnet werden können einen entsprechenden Abschluss tätigen und damit auch die erforderlichen Einnahmen lukrieren zu können.

3.) Auch stimmt es ebenso wenig, wenn der Entscheidungsträger wörtlich behauptet:

„Nach ca. vier Jahren ist der Abgabepflichtige immer noch nicht in der Lage, die voraussichtlichen Mieteinnahmen zu beziffern bzw. eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der die zu erwartende Einnahmen-/Ausgabenentwicklung ersichtlich ist.“

Wir sind über diese Aussage tatsächlich befremdet, weil damit das Entscheidungsorgan Behauptungen in den Raum stellt, die einfach nicht den Tatsachen entsprechen.

Es wurde sehr wohl in Anlehnung an bzw. unter Ableitung aus den jetzt unter 1.) sehr präzise gemachten Darlegungen eine solche Prognoserechnung bereits mit der Berufungseingabe zur Vorlage gebracht.

Dabei wurde in dieser schon damals in Kenntnis des Umstandes, dass die unter 1.) aufgezeigten, notwendigen Befestigungsarbeiten erst Ende 2006 abgeschlossen sein werden, jedenfalls eine nach der Größe der Liegenschaft sehr vorsichtige Miete von € 24.000,-- p.a. angesetzt. Unter Einbeziehung der drei Kredittranchen und geringer Betriebskosten zeigte sich danach als Ergebnis, dass bei tatsächlicher Realisierung des Vorhabens eben jetzt in 2007 auch bereits erstmals in diesem Jahr ein ganz geringer Überschuss zu erwarten ist und insgesamt über den Gesamtbeobachtungszeitraum von 20 Jahren jedenfalls ein Gesamtüberschuss von € 95.000,-- erwartet werden kann.

Da die angesetzte Miete nach den wirklichen Gegebenheiten tatsächlich an der untersten Grenze eingestellt wurde, würde sich bei an die Realität angepassten, effektiv erzielbaren Werten die Situation natürlich noch deutlich verbessern.

Auf jeden Fall zeigt sich danach, dass aber auch schon nach dieser vorsichtigen Berechnung die von H.XY mit Erwerb des Grundstückes von Anbeginn an verfolgte Absicht, nämlich eben durch Vermietung entsprechende Einnahmen und Überschüsse zu erzielen, durchaus und relativ unschwer zu erreichen ist.

Da wie schon erwähnt, nun in 2007 nach Abschluss der notwendigen Vorarbeiten die Umsetzung der Vermietung tatsächlich realisiert werden wird, liegt es letztlich nur an Ihnen die vorgebrachten Einwendungen und Argumente, welche aus unserer Sicht eindeutig für H.XY sprechen, auch zu akzeptieren und in der nun von Ihnen zu treffenden Entscheidung entsprechend zu berücksichtigen.

4.) Generell wird zusätzlich in Beschwerde gestellt, dass die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Berufungsentscheidung nur generalisierende und weitgehende zusammengefasste Entscheidungsaussagen getroffen hat und die vorgenommene Begründung ebenfalls nur allgemein gehalten und in keiner Weise fallbezogen war. Es stellt nach unserer Meinung einen tatsächlichen schwerwiegenden Abhandlungsfehler dar, dass auf die Parteivorbringen und getätigten Berufungseinwendungen so gut wie nicht eingegangen wurde.

Die in der Berufungsschrift unter Punkt 1.1 bis Punkt 1.6. vorgebrachten Einwendungen waren jeder für sich sehr wohl als ernsthaft gemeinte Parteivorbringen zu verstehen und hätten daher korrekter Weise, und zwar unabhängig davon welcher Wertung sie objektiv unterliegen bzw. wie jeder einzelne aus Sicht der Behörde für den Pflichtigen tatsächlich gewertet worden wäre, daher auch einzeln unter konkreter Bezugnahme auf die jeweiligen Parteivorbringen abgehandelt werden müssen.

Da dies jedoch nicht geschah und der Spruch lediglich generalisierend unter Bezugnahme auf nur ein beispielsweise angeführtes VwGH-Erkenntnis ( 30.04.2003, 98/13/0127 ) ergangen ist, hat sie durch das Nichteinsehen auf die im konkreten Fall gegebenen besonderen Umstände und die vorgebrachten Sachargumente, ohne punktuelle Abhandlung aller getätigten Einsprüche des H.XY, insoweit in jedem Fall auch die verfahrensrechtlichen Vorschriften zur Wahrung des Parteiengehörs verletzt. Es kann nämlich in einem ordnungsgemäß abgewickelten Verfahren nicht sein, dass von der betroffenen Partei aufgezeigte und in der Sache durchaus der Aufklärung dienliche Vorbringen nicht konkret abgehandelt oder überhaupt übergangen werden und damit im Sinne der gesetzlichen Vorgaben und Verpflichtungen auch nicht die für eine korrekte Entscheidungsfindung notwendige Beachtung finden konnten bzw. gefunden haben.

5.) Alle sonst noch bereits in der Berufungsschrift vorgebrachten Argumente und Einwendungen gelten unverändert weiter und darf der Einfachheit halber hier daher nur auf diese rückverwiesen werden. Soferne für Ihre nunmehrige Entscheidungsfindung relevant, wollen Sie daher bitte zusätzlich auch auf diese zurückgreifen.

## 6.) Im Vorhalt vom 18.8.2010, zugestellt am 19.8.2010, wurde dem Bw vorgehalten:

„Bereits in der Berufungsvorentscheidung und nochmals im Beiblatt zur Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat (Verf 46) ist ausgeführt, dass seitens der Abgabenbehörde I. Instanz nicht die Frage der Liebhaberei geprüft wurde, sondern dass die Abgabenbehörde I. Instanz davon ausgegangen ist, dass aufgrund der Vorgangsweise des Berufungswerbers kein ausreichendes Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen vorliegt und daher die Berufung mangels Unternehmereigenschaft abgewiesen worden ist.“

Im Erkenntnis vom 4.3.2009, 2006/15/0175, hat der VwGH zu dieser Problematik wörtlich ausgeführt:

„Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 und 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.“

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1972 und 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Im Beschwerdefall stellt sich die Frage des Beginns der Unternehmertätigkeit des Beschwerdeführers, und nicht - wie in Teilen der Beschwerde ausgeführt wird - die Frage nach der Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung.

Sowohl unter dem Regime des UStG 1972 als auch unter jenem des UStG 1994 wird die Unternehmereigenschaft dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 30. September 1998, 96/13/0211, und vom 19. März 2008, 2007/15/0134, sowie Ruppe, UStG3, § 2, Tz 134). Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. aus der ständigen hg. Rechtsprechung etwa das Erkenntnis vom 29. Juli 1997, 93/14/0132). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegerungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. März 1996, 93/15/0210, und vom 25. Juni 1997, 94/15/0227). ...“

Die belangte Behörde ist zutreffend davon ausgegangen, dass Vorsteuern bevor der Beschwerdeführer aus einer Vermietung Einnahmen erzielt, nur dann Berücksichtigung finden können, wenn die Absicht der künftigen Vermietung in einer bindenden Vereinbarung ihren

*Niederschlag gefunden hat oder es aus sonstigen über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung erfolgen wird.*

*Unter diese sonstigen Umstände fallen im Beschwerdefall der Erwerb des Objektes, die Be-willigung zum Umbau des Wohnhauses vom 31. Mai 1990, die allfälligen Vereinbarungen mit einer den Umbau (mit-)finanzierenden Bank und die Ansuchen des Beschwerdeführers nach dem landesrechtlichen Wohnungsförderungsgesetz. Dass der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden können, entspricht der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 15. Jänner 1981, Slg. 5541/F, vom 17. Mai 1988, 85/14/0106, vom 25. Juni 1997, 94/15/0227, und vom 23. Juni 1992, 92/14/0037). Gleiches gilt für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau (die Errichtung) und die Inanspruchnahme von öffentlichen Förderungsmitteln. Solche Handlungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Umbau eines Gebäudes sind für sich allein für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigen-schaft nicht ausschlaggebend. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unter-nehmerischen Tätigkeit (im Sinne des UStG) ansieht. Dazu kommt der von der belangten Behörde hervorgehobene Umstand, dass sich das streitgegenständliche Objekt durch viele Jahre hindurch in einem nicht vermietbaren Zustand befunden hat. Der Aufforderung der belangten Behörde, die in der Gegenäußerung des Beschwerdeführers vom 22. Februar 1999 behaupteten diversen Inseratenkampagnen nachzuweisen, ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen."*

*Im Sinne dieser Rechtsprechung wird es an ihnen liegen, die nachfolgend dargestellte Zeit-tafel insoweit zu ergänzen, indem sie sämtliche beabsichtigten und tatsächlichen Aktivitäten die sie zusätzlich bzw. seither gesetzt haben, darstellen.*

*Bislang haben sie dargestellt, dass sich durch die günstige Gelegenheit, Teile der X-Gründe anzukaufen, eine zeitlich versetzte, in weiterer Zukunft beabsichtigte Betriebszusam-menführung, durchzuführen ergeben habe. Die Betriebszusammenführung bedeute, dass die Verkaufsräume und die Werkstättenräume an einem Standort zusammengefasst werden, was derzeit nicht gegeben sei. Weiters wollten sie ein Mehrmarkenautohaus errichten. Anderer-seits haben sie am 30.3.2007 ein Zeitungsinserat geschaltet, wonach sie beabsichtigen, Stell-plätze zu vermieten.*

*Weiters bringen sie vor, dass „mit der alleine durch das Vorgehen der Gemeinde bedingten Erledigungsverzögerung bzw. den durch dieses zusätzlich erteilten Auflagen der Aufschüt-tungsnotwendigkeit,“ (Seite 4 der Berufung) die Vermietung nicht möglich gewesen wäre.*

*Aus dem Akt ist eine Verzögerung durch die Gemeinde nicht ersichtlich, zumal der Antrag auf Bauplatzerklärung am 21.3.2005 eingebracht worden ist und seitens der Bezirkshauptmann-schaft Salzburg-Umgebung mit Bescheid vom 8.7.2005 erledigt worden ist.*

*Aufgrund ihres bisherigen Berufungsvorbringens ergibt sich folgende Zeittafel:*

*14.08.2002: Grundstückskauf*

*30.10.2003: 1. Bodentechnisches Gutachten*

*10.12.2004: 2. Geotechnisches Gutachten*

*04.03.2005: Ansuchen Bauplatzerklärung*

*08.07.2005: Bauplatzerklärung BH Salzburg-Umgebung*

*bis 12.2006: Aufschüttungsarbeiten*

*30.03.2007: Zeitungsinserat Salzburger Wirtschaft*

*Im Geotechnischen Gutachten des Ingenieurbüro Gostner & Aigner OEG vom 10.12.2004 ist in der Zusammenfassung auf Seite 15 wörtlich ausgeführt, dass „noch keine detaillierten Planunterlagen über die Art der Nutzung der Flächen und die Lage und die Größe der Gründungslasten vorhanden sind“.*

*Und im letzten Satz: „Es muss aber festgestellt werden, dass die durchgeführten Aufschlüsse und Berechnungen sich noch auf keine konkreten Baupläne beziehen und somit zusätzliche geotechnische Untersuchungen und Berechnungen erforderlich sein können“. Das heißt, dass zweieinhalb Jahre nach Ankauf des Grundstückes gegenüber den Gutachtern keinerlei konkrete Verwendung des Grundstückes bekanntgegeben wurde.*

*Aus den weiteren Einkommensteuererklärungen für die Jahre bis 2009 ergibt sich, dass die Liegenschaft bislang nicht vermietet worden ist und keinerlei Einkünfte daraus bezogen worden sind. Da mit Ausnahme des Jahres 2005 (2. Teilrechnung der Aufschließungsarbeiten der Fa. Sistec) auch keine Vorsteuern geltend gemacht worden sind, ist davon auszugehen, dass in diesem Zeitraum bis 2009 keinerlei Investitionen getätigten worden sind.*

*Es ist ständige Rechtsprechung des VwGH, dass Vorsteuern bevor aus einer Vermietung Einnahmen erzielt werden, nur dann Berücksichtigung finden können, wenn die Absicht der künftigen Vermietung in einer bindenden Vereinbarung ihren Niederschlag gefunden hat oder es aus sonstigen über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung erfolgen wird.*

*Nachdem seit den Bescheidzustellungen vom 6.2.2006 keine Vermietung stattgefunden hat, wird es an ihnen liegen sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände nachzuweisen, wonach mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung erfolgen wird.“*

## **7.) Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2010:**

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2010 legte der Bw einen Mietvertrag mit der Eventfirma vor, der ein Fläche von 3.000m<sup>2</sup> betraf und ein Entgelt von 1.500,00 Euro vereinbart war, das sich ab 1.1.2009 auf Euro 2.000,00 erhöhen sollte. Laut Bw ist es jedoch infolge Insolvenz der Mieterin zu keinen Mietzahlungen gekommen. Der Mietvertrag wurde am 30.4.2008 unterzeichnet und am 15.6.2008 beim Finanzamt angezeigt. Der Mietzins wäre monatlich im vorhinein am Ersten jedes Monats fällig gewesen, also erstmals am 1.5.2008. Der Mietvertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und konnte von jedem Vertragspartner unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jeweils zum Quartalsende gekündigt werden.

Wörtlich ist in der Stellungnahme vom 28.10.2010 ausgeführt:

*Wie Sie in Ihrem Schreiben anführen, hat die Abgabenbehörde 1. Instanz nicht die Frage der Liebhaberei geprüft, sondern vielmehr die Thematik behandelt ob H-XY überhaupt als Unternehmer tätig wurde und eine Unternehmereigenschaft begründete.*

*In der Frage ob einer Unternehmereigenschaft vorliegt, ist für die Finanzbehörde ein wesentliches Kriterium, dass Handlungen gesetzt werden die „nach außen hin“ klar erkennen lassen, dass eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Aus Sicht der Finanzbehörde wurde dieser Nachweis bis dato nicht erbracht. Dem dürfen wir nun folgendes entgegenhalten und ergänzend vorbringen:*

*In unserer bereits am 20. März 2006 eingebrachten Berufung wurde der Sachverhalt bereits sehr ausführlich der Finanzbehörde geschildert. Wir erlauben uns daher nachstehend nur kurz auf einige wenige Eckpunkte hinzuweisen:*

*Das Grundstück wurde ganz klar mit dem Ziel einer Zusammenlegung der derzeit getrennten Kfz-Werkstätte und Autohandel und damit verbundenen Neuorientierung der Firma erworben. Es stand somit immer eine betriebliche Nutzung ganz klar im Vordergrund.*

*Eine mögliche Spekulation mit der Grundstücksfläche war nie angedacht und würde sich keinesfalls mit der Philosophie und der Verantwortung eines Traditionsbetriebes in dritter Generation vereinbaren lassen. Zudem war die Hausbank nur in Zusammenhang mit der Realisierung der betrieblichen „Neuorientierung“ zur Finanzierung bereit.*

*Der Kauf durch H.XY erschien aufgrund der damaligen Situation in der Autobranche (Stichwort Mehrmarkenautohaus) durchaus als notwendig und sinnvoll.*

*Aufgrund der notwendigen Gutachten und Aufschließungskosten war erst Ende 2006 eine Nutzung des Grundstückes möglich. Dies war auch ein maßgeblicher Grund warum „R.“, als Käufer des benachbarten Grundstückes, erst im Jahr 2008 mit der Errichtung des Gebäudes beginnen konnte eine Vermietung von Stellplätzen schließt eine - wenn auch verzögerte - Realisierung des eigentlichen Unternehmensziels keinesfalls aus.*

*Die schwierige und gegenüber 2002 geänderten Marktsituation in der Autobranche, die schlussendlich mit der Wirtschaftskrise ab 2008 ihren Höhepunkt fand, schlug sich ab 2005 in schlechter werdenden Ergebnissen in der „AutohausXYGmbH&CoKG“ nieder. Eine Umsetzung des Projektes war daher vorläufig nicht machbar.*

*Die Auswirkungen der Wirtschaftskrise mündeten schlussendlich in der Kündigung des Händlervertrages durch AD per 30.06.2011 aufgrund einer Umstrukturierung der Vertriebsstruktur.*

*In Ihrem Schreiben führen Sie richtigerweise an, dass der Antrag auf Errichtung der Bauplatz-erklärung vom 21.3.05 bereits am 8.7.2005 von der Bezirkshauptmannschaft Salzburg-Umgebung entsprochen wurde und somit von keiner Erledigungsverzögerung gesprochen werden kann. Allerdings ändert diese Feststellung nichts an der Tatsache, dass aufgrund der notwendigen Aufschließungsarbeiten eine Nutzung des Grundstückes erst ab 2006 möglich war.*

*Wenn zum Zeitpunkt der Erstellung des geotechnischen Gutachten noch keine detaillierte Planunterlagen vorlagen, erscheint das für uns nicht außergewöhnlich da zum damaligen Zeitpunkt es noch völlig unklar war, in welcher Form und vor allem durch wen die Realisierung des „Neuprojektes“ erfolgen sollte (beispielsweise diktieren die Automarken in den Händlerverträgen ganz klar die Bedingungen bei der Errichtung von Schauräumen und Werkstätten). Daraus kann unseres Erachtens nicht abgeleitet werden, dass „Zweieinhalb Jahre nach Ankauf des Grundstückes gegenüber den Gutachtern keinerlei konkrete Verwendung des Grundstückes bekannt gegeben wurde“. In Gesprächen mit den Gutachtern wurden sehr wohl die Pläne für die betriebliche Nutzung des Areals erwähnt und auch diskutiert.*

*Die Kündigung des Händlervertrages durch AD per 30.06.2011 war natürlich ein Tiefschlag für H.XY (und den gesamten ADhändlern). Allerdings sehen wir bzw. unser Klient gerade in dieser Kündigung eine neue Chance um völlig neu durchzustarten um möglicherweise schon lang schlummernde Geschäftsideen zu realisieren. Das H.XY gehörende Grundstück spielt dabei natürlich eine entscheidende Rolle, da man hier nun die Möglichkeit und den Spielraum für ein völlig neuartiges Konzept mit verschiedenen Partnern - nicht nur aus der Automobilbranche - , und somit einen nicht zu unterschätzenden Vorteil gegenüber Mitbewerbern hat. Eine Entscheidung darüber sollte bis Mitte des nächsten Jahres getroffen werden.*

*In Ihrem Schreiben fordern Sie uns auf, die bestehende Zeittafel hinsichtlich weiterer unternehmerische Tätigkeiten zu ergänzen. Wie bereits erwähnt bemühte sich H.XY aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Situation um eine kurzfristige Vermietung des Gewerbegrundes.*

*Die Bemühungen waren für ein Teil des Grundstückes erfolgreich, da die Eventfirma, beginnend mit 1.5.2008 eine Fläche von 3.000 m<sup>2</sup> für „Events“ auf unbefristete Zeit anmietete. Als erster Event wurde das „Public Viewing“ der Fußball EM 2008 durchgeführt. Aufgrund der Insolvenz des Mieters erfolgte jedoch keine Zahlung der Miete. Als Dokumentation legen wir den Mietvertrag und dessen Vergebührung bei.*

*Aus unserer Sicht ist ganz klar ersichtlich und erkennbar, dass der Grunderwerb ursächlich und ausschließlich aus betrieblichen Gründen erfolgte. Daher muss es sich bei den damit zusammenhängenden Kosten (im wesentlichen Zinsen) jedenfalls um steuerlich abzugsfähige Ausgaben handeln. Wir würden eine Nichtanerkennung der Betriebsausgaben als ungerechtfertigte Härte gegenüber dem Steuerpflichtigen empfinden, der hier unermüdlich um sein Unternehmen und somit auch um Arbeitsplätze kämpft und jetzt durch die Kündigung des bestehenden Händlervertrages eine neue Chance sieht. Eine Behandlung als - dann notwendiges - Sonderbetriebsvermögen erscheint dann jedenfalls erforderlich und würde dann auch der ursprünglichen Intention der Gründer für den Kauf des Grundstückes entsprechen.“*

## **8.) Stellungnahme der Abgabenebehörde I. Instanz vom 7.12.2010:**

Die Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2010 wurde der Abgabenbehörde I. Instanz zur Stellungnahme übermittelt. In der Stellungnahme wurde wörtlich ausgeführt:

*„Es ist festzustellen, dass der Berufungswerber selbst noch im Rahmen einer Nachschau im November 2005 angab, dass entweder ein neues Autohaus errichtet werde oder eine Verpachtung als Stellfläche an Fremde oder an das firmeneigene Autohaus erfolgen solle. Auch Stb gab in einem Telefonat mit dem Prüfer am 17.11.2005 unter anderem die Auskunft, man wisse noch nicht, ob das Grundstück verpachtet werde oder eine Werkstatt zur Vermietung an das eigene Autohaus errichtet werde.*

*Da noch keine bindenden Vereinbarungen vorliegen und eine Verpachtung des Grundstückes noch im Jahr 2005 nur als eine von mehreren Optionen ins Auge gefasst wurde, liegen nach h.o. Ansicht mangels Konkretisierung der künftigen Nutzung die Voraussetzungen für die Einstufung in eine konkrete Einkunftsart nicht vor.*

*Wenn nunmehr vorgebracht wird, es sei von Anfang an eine betriebliche Nutzung in Zusammenhang mit den verbundenen Unternehmen (Autohaus) im Vordergrund gestanden, so ist festzuhalten, dass keinerlei nachvollziehbare Vereinbarungen darüber vorliegen. Da es sich um verbundene Unternehmen handelt, wäre die Angehörigenjudikatur anzuwenden. Ob ein fremder Dritter ein Grundstück derart lange als "Platzreserve" für ein anderes Unternehmen behandeln würde, ohne diesbezüglich positive Einkünfte zu erhalten, soll dahin gestellt bleiben.*

*Bei einer betrieblichen Nutzung stellt sich auch die Frage, warum die Liegenschaft nicht sofort zumindest als Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen aufgenommen wurde, wenn doch eine betriebliche Nutzung in Zusammenhang mit den verbundenen Unternehmen (Autohaus) immer im Vordergrund gestanden wäre. Dies ist offenbar bis dato nicht erfolgt.*

*In der Vorhaltsbeantwortung wird in eventu angeregt, dass im Falle einer Abweisung eine Behandlung als - dann notwendiges Sonderbetriebsvermögen erforderlich erscheine. Dies kann nach h.o. Ansicht nicht erfolgen: Nach der Rechtsprechung des VwGH stellt ein unbebautes Grundstück, das an ein vom Unternehmen betrieblich genutztes Gebäude angrenzt und für eine Betriebserweiterung besonders geeignet ist, gewillkürtes Betriebsvermögen dar (VwGH vom 23.12.1975, ZI. 1367/74, RZ 598 EStRL). Die Widmung zum Betriebsvermögen erfolgt bei gewillkürtem Betriebsvermögen durch Aufnahme in die Bücher. Die rückwirkende Einbuchung ist daher unzulässig (VwGH 14.1.1986, ZI. 84/14/0038, VwGH 12.3.1982, B 299/79).*

*Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass sich die Verhältnisse bis dato nicht wesentlich verändert haben, es wird daher weiterhin die Abweisung der Berufungen beantragt."*

### **9.) Stellungnahme des Bw vom 14.12.2010:**

Mit Fax vom 14.12.2010 zog der Bw die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu den Berufungen betreffend Einkommensteuer 2006 und 2008, StNr., zurück.

Inhaltlich führte der Bw aus, dass er beim Erwerb der Liegenschaft von kaufmännischen, auf Ertrag gerichteten Überlegungen geleitet war, insgesamt somit eine Einkunftsquelle vorliege. Eine endgültige Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der entsprechenden angefallenen Kosten wäre zum gegenwärtigen Zeitpunkt u.E. jedenfalls zu früh, vor allem wenn sich später herausstellen würde, dass doch von anfang an eine Einkunftsquelle gegeben gewesen wäre.

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

Der Unabhängige Finanzsenat hat bei seiner Entscheidung grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt der Entscheidung auszugehen (Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, § 289 RZ 59).

Daher sind für die Beurteilung auch die Veränderungen des Sachverhaltes zu berücksichtigen, die sich nach der Erlassung der angefochtenen Bescheide ergeben haben. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die vom Bw in seinen ausführlichen Schriftsätzen (Berufung und Vorlageantrag) dargestellten Absichten hinsichtlich der künftigen Vermietungsabsichten auf ihre tatsächliche Umsetzung hin zu überprüfen sind.

In den bisherigen Ausführungen brachte der Bw u.a. vor:

- + Beim Ankauf des Grundstückes sei er in Zugzwang gewesen, da die Verkäufer sofort verkaufen wollten und noch andere Bewerber vorhanden gewesen seien.
- + Der Kauf sei mit der Absicht erfolgt, in weiterer Zukunft das Grundstück der Autohaus-GmbH zu verpachten.
- + Das Grundstück sei auf der gegenüberliegenden Straßenseite zum bisherigen Verkaufslokal gelegen, sodass der Ankauf durchgeführt worden sei, weil dadurch die „zeitlich versetzte“ Zusammenführung von Verkaufslokal und Werkstatt, die weit entfernt am Ortsrand gelegen sei, ermöglicht werde.
- + Die Planung werde nur durchgeführt, wenn es wirtschaftlich vertretbar sei.
- + Die Bauplatzerklärung sei durch die Gemeinde verzögert erteilt worden.
- + Die Verpachtung an Fremde sei nicht auf Dauer geplant, sondern je nach wirtschaftlicher Lage wäre für die Zukunft geplant, dort ein Mehrmarkenautohaus für die Autohaus-GmbH zu errichten und zu verpachten.

- + Eine frühere Vermietung sei nicht möglich gewesen, da das Grundstück zuerst aufgeschlossen werden musste, dann eine Bauplatzerklärung erwirkt werden musste, in der aufgrund der geotechnischen Gutachten umfangreiche Sicherungsmaßnahmen (Aufschüttungen) durchzuführen gewesen seien, die erst 2006 abgeschlossen worden seien.
- + Im Hinblick auf die geschalteten Insertionen und auch der mündlich weitergeführten Verhandlungen werde es tatsächlich bald zu einem konkreten Vertragsabschluss kommen, damit werde auch insoweit eine zusätzliche Kontrolle für das Finanzamt möglich.
- + Wörtlich ist in der Berufung ausgeführt: „Sollte sich die Finanzbehörde dennoch unserer wie wir meinen eingehend begründeten und durchaus korrekten Einschätzung aus welchen Gründen auch immer nach wie vor nicht anschließen können, so darf zugleich schon jetzt festgehalten werden, dass für den Fall, dass sich bis Beginn des Jahres 2007 kein fremder Mietinteressent findet, diesfalls die „AutohausXYGmbH&CoKG“ den Grund oder zumindest einen Teil davon für sich anmieten wird. Dies wird dann entweder zu gänzlich gleichen oder zumindest zu annähernd denselben Konditionen wie in der jetzt vorgelegten Berechnung aufscheinend geschehen. Eine nur geringfügige Abänderung in Form einer leichten Mietensenkung (z.Bsp. auf monatlich € 1.750,--) würde aber gleichfalls garantieren, dass sich in dem heranzuziehenden Gesamtbeobachtungszeitraum auch dann immer noch ein Gesamtüberschuss ergeben wird. Dass bei einer Gesamtgrundstücksfläche von immerhin 5.656 m<sup>2</sup> der Ansatz eines Monatsmietzinses von € 2.000,-- (p.a. € 24.000,--) als durchaus vorsichtig gewählt anzusehen ist und dieser im Fremdvergleich mit Sicherheit sogar eine Untergrenze darstellt, sollte bei objektiver Beurteilung eigentlich nicht in Frage stehen. Die nunmehr danach unter Einbeziehung des Zinsanfalles der drei Finanzierungskredite durchgeführte Berechnung lässt bei zugleich erst ab dem Jahre 2007 angesetzten Mieteinnahmen bereits ab diesem Jahr einen geringen Überschuss erwarten und ergibt über den Gesamtbeobachtungszeitraum von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss von jedenfalls € 93.000,--.“
- + Die im Vorhalt vom 18.8.2010 dargestellte Zeittafel stimmt mit der im Vorlageantrag vom 4.4.2007 dargestellten Zeitschiene überein. Diese Zeittafel wurde vom Bw ergänzt: 30.4.2008: Abschluss eines Mietvertrages mit der Eventfirma betreffend eines Teiles der Liegenschaft. Einnahmen seien nicht erzielt worden, da die Firma in Konkurs gegangen sei.

### **C.) Sachverhaltsfeststellung:**

Aufgrund des Vorbringens des Bw und der Aktenlage ergibt sich folgende Zeittafel:

14.08.2002: Grundstückskauf

30.10.2003: 1. Bodentechnisches Gutachten

10.12.2004: 2. Geotechnisches Gutachten

---

04.03.2005: Ansuchen Bauplatzerklärung  
08.07.2005: Bauplatzerklärung BH Salzburg-Umgebung  
bis 12.2006: Aufschüttungsarbeiten  
30.03.2007: Zeitungsinserat Salzburger Wirtschaft  
30.04.2008: Mietvertrag mit der Eventfirma  
Mieteinkünfte wurden bislang nicht erzielt.

Seit dem Grundstückskauf sind nunmehr fast 8 ½ Jahre vergangen. In dieser Zeit wurden die erforderlichen Aufschließungsarbeiten und jene Maßnahmen durchgeführt, die für eine Nutzung des Grundstückes Voraussetzung waren. Nach diesem zeitlichen Ablauf wäre ab 2007 eine Vermietung jedenfalls möglich gewesen.

Die Anmietung der Liegenschaft ab 2007 durch die AutohausXYGmbH&CoKG wurde vom Bw in der Berufung als unumstößlich angekündigt, falls er bis dahin nicht einen anderen Mieter gefunden habe.

Eine tatsächliche ernsthafte Vermietung ist bis zum heutigen Tage nicht durchgeführt worden.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass beim Bw keine über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aus denen ersichtlich ist, dass er die ernsthafte Absicht hatte, die 2002 erworbene Liegenschaft zu vermieten. Ein Zusammenhang mit einer auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Tätigkeit ist objektiv nicht erkennbar.

Auch der schriftliche Mietvertrag vom 30.4.2008 ist nicht geeignet, eine ernsthafte Einnahmenerzielungsabsicht zu erweisen.

#### ***d.) Beweiswürdigung:***

Zur festgestellten Zeittafel ist auszuführen, dass es nicht zutreffend ist, dass der Bw auf den Zeitablauf der bis Ende 2006 andauernden Aufschließungs- und Aufschüttungsarbeiten keinen Einfluss gehabt habe. Einerseits wurden die einzelnen Schritte der Aufschließung in einem sehr großzügig angelegten Zeitrahmen durchgeführt, haben diese Arbeiten doch 4 ½ Jahre in Anspruch genommen und zudem hat der Bw keine Parallelplanung durchgeführt.

Dem Bw ist aufgrund des überraschenden und plötzlichen Verkaufsanbotes der Verkäufer eine Überlegungsphase zuzubilligen. Zwar hat er das Grundstück mit gezielten Überlegungen gekauft, nämlich der Nutzung durch das Autohaus. Durch welche Firma konkret ist hier nicht

entscheidend, wie es ebenso nicht entscheidend ist, ob für die Zusammenführung von Verkaufsstelle und Werkstätte oder zur Errichtung eines Mehrmarkenautohauses.

Der Bw hat aber zu keiner Zeit selbst oder durch die beiden Firmen des Autohauses konkrete Überlegungen oder Planungen zur Errichtung eines Mehrmarkenautohauses durchgeführt. Hier hätte sich eine erhebliche Verkürzung des Ablaufes ergeben können, denn schon im 2. Geotechnischen Gutachten wird bemängelt, dass noch keine detaillierten Planunterlagen über die Art der Nutzung der Flächen und die Lage und die Größe der Gründungslasten vorhanden sind. Dadurch könnten im Falle konkreter Baupläne zusätzliche geotechnische Untersuchungen und Berechnungen erforderlich sein. Bis zu heutigen Tag liegen keine Pläne vor.

Einige Aktivität des Bw war ein einziges Inserat in der Salzburger Wirtschaft am 30.3.2007, also vier Tage vor Einbringung des Vorlageantrages.

Die weiteren Ausführungen im Vorlageantrag, wo der Bw von „Insertionen und auch der mündlich weitergeführten Verhandlungen“ spricht, sind – trotz Aufforderung die Zeittafel zu ergänzen - durch keinerlei weiteres Sachvorbringen gedeckt.

Auch der förmlich abgeschlossene Mietvertrag vom 30.4.2008 stellt keinen über die Absichtserklärung hinausgehenden Umstand dar, aufgrund dessen mit ziemlicher Sicherheit festgestellt werden könnte, dass eine ernsthafte Vermietungsabsicht besteht. Denn das Vorbringen des Bw ist unzutreffend, dass der Mieter in Konkurs gegangen ist. Die betreffende Firma hat das „public viewing“ aufgrund von mangeldem Interesse eingestellt.

Der Bw hat nicht dargelegt, warum aufgrund des am 30.4.2008 abgeschlossenen Mietvertrages, nach dessen Bestimmungen die erste Miete am 1.5.2008 - also einen Tag danach - fällig gewesen wäre, nicht entrichtet worden ist und warum auch in der Folge keine Miete bezahlt worden ist und wie lange der Mietvertrag gedauert hat. Die Firma ist nämlich keineswegs in Konkurs gegangen. Dass hier keine Mieteinnahmen gemacht worden sind, lässt daher nur den folgenden Schluss zu:

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass diese Überlassung des Grundstückes genauso unentgeltlich erfolgt ist, wie die früher auf dem Grundstück durchgeführten Veranstaltungen wie die Quadrennen und die Truckertreffen, bei denen auch keine Einnahmen erzielt worden sind. Der abgeschlossene Mietvertrag, der bereits am Folgetag nicht erfüllt worden ist oder nicht erfüllt werden konnte oder nicht erfüllt werden musste, stellt keine ernsthafte Vermietungsabsicht dar, aus der eine auf Einnahmenerzielung ausgerichtete Tätigkeit objektiv erkennbar wäre. Der Bw behauptet den Konkurs der Firma, vielmehr hat er – aus welchen Gründen immer – auf die Geltendmachung seiner Ansprüche verzichtet oder es bestand eben von vorneherein kein Anspruch, weil keine ernst gemeinte Vereinbarung

abgeschlossen worden ist. Zudem ist eine kleine auf örtliche Veranstaltungen beschränkte Eventfirma in ländlicher Umgebung sicher nicht in der Lage auf Dauer ein Grundstück um monatlich € 1.500,00 bzw. € 2.000,00 anzumieten.

Ob 2006 und den Folgejahren tatsächlich eine Vermietungsabsicht gegeben war lässt sich anhand des Berufungsvorbringens überprüfen, wo der Bw ausgeführt hat, *dass für den Fall, dass sich bis Beginn des Jahres 2007 kein fremder Mietinteressent findet, diesfalls die „AutohausXYGmbH&CoKG“ den Grund oder zumindest einen Teil davon für sich anmieten wird. Dies wird dann entweder zu gänzlich gleichen oder zumindest zu annähernd denselben Konditionen wie in der jetzt vorgelegten Berechnung aufscheinend geschehen. Eine nur geringfügige Abänderung in Form einer leichten Mietensenkung (z.B. auf monatlich € 1.750,--) würde aber gleichfalls garantieren, dass sich in dem heranzuziehenden Gesamtbeobachtungszeitraum auch dann immer noch ein Gesamtüberschuss ergeben wird. Dass bei einer Gesamtgrundstücksfläche von immerhin 5.656 m<sup>2</sup> der Ansatz eines Monatsmietzinses von € 2.000,-- (p.a. € 24.000,--) als durchaus vorsichtig gewählt anzusehen ist und dieser im Fremdvergleich mit Sicherheit sogar eine Untergrenze darstellt, sollte bei objektiver Beurteilung eigentlich nicht in Frage stehen. Die nunmehr danach unter Einbeziehung des Zinsanfallen der drei Finanzierungskredite durchgeführte Berechnung lässt bei zugleich erst ab dem Jahre 2007 angesetzten Mieteinnahmen bereits ab diesem Jahr einen geringen Überschuss erwarten und ergibt über den Gesamtbeobachtungszeitraum von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss von jedenfalls € 93.000,--.“*

Auch diese Ankündigung wurde nicht umgesetzt. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bestand daher nicht nur bis zum angefochtenen Bescheid keine ernsthafte Vermietungsabsicht, sondern bis zum heutigen Entscheidungsdatum. Tatsächlich sind bis Ende 2010 keine Mieteinnahmen erzielt worden.

Zwar ist die Frage der Liebhaberei im vorliegenden Verfahren nicht das Thema, aber es muss zusätzlich angemerkt werden, dass selbst nach der vorstehend angeführten Berechnung des Bw innerhalb des Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuss nicht mehr erzielt werden kann. Denn nach seiner Berechnung hätte er von 2007 bis 2010 Einnahmen von € 96.000,00 erzielt. Der vom Bw errechnete Gesamtüberschuss von € 93.000,00 ist daher nach der eigenen Berechnung des Bw nicht mehr erreichbar.

Dass nach 8 ½ Jahren, die seit dem Ankauf der Liegenschaft vergangen sind, die beabsichtigte Verwendung durch keinerlei ernsthafte Aktivitäten konkretisiert worden ist, sei es durch den Abschluss eines Mietvertrages mit einer der Firmen Autohaus-GmbH oder AutohausXYGmbH&CoKG, durch die Erstellung und die Einreichung eines Bauplanes, usw, ist als ein Indiz zuwerten, dass – ob von Anfang an beabsichtigt mag dahingestellt bleiben – ein

größere Wahrscheinlichkeit für die Veräußerung der Liegenschaft als voll aufgeschlossener Gewerbegrund nach Ablauf der Spekulationsfrist spricht, als für die Vermietung oder Verpachtung der Liegenschaft.

Denn für eine Realisierung im Sinne der vom Bw angekündigten Verwendung der Liegenschaft wurden bislang – außer den ohnedies auch für eine Weiterveräußerung erforderlichen Aufschließungs- und Aufschüttungsarbeiten samt Bauplatzerklärung – keinerlei nach außen erkennbare Maßnahmen gesetzt.

Der Bw hat nicht einmal die von ihm selbst angekündigten und in seinem Einflussbereich liegenden Schritte gesetzt. Es wäre am Bw gelegen, in Kenntnis der von der Abgabenbehörde I. Instanz in den angefochtenen Bescheiden geäußerten Rechtsansicht, alles zu unternehmen, um den Nachweis zu erbringen, dass über die Erklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aus denen die Vermietungsabsicht mit ziemlicher Sicherheit zu erschließen ist. Der Bw hat stattdessen nicht einmal seine erklärten Absichten zur Vermietung ab 2007 eingehalten.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher zur Ansicht, dass der Bw keine Umstände nachzuweisen vermochte, aus denen eine höhere Wahrscheinlichkeit für eine (steuerpflichtige) Vermietung und Verpachtung abzuleiten gewesen wäre, vielmehr hat er seine eigenen erklärten Absichten nicht einmal selbst eingehalten.

#### **E.) Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbetrag abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1972 und 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 u.a.

1. die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet und

2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 ist steuerfrei 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.

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

§ 12 Abs. 11 UStG 1994 lautet:

"(11) Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist."

Zu der sich aus den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 16 iVm § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 ergebenden unechten Steuerbefreiung für Vermietungsumsätze, für die im ersten Satz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 eine Option zur Steuerpflicht vorgesehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0063 bis 0065, ausgeführt, dass für den Fall einer künftigen Vermietung die Vorsteuerausschlussbestimmung nicht zur Anwendung kommt, wenn bei Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung. Dass die Steuerpflicht der aus der künftigen Vermietung erwirtschafteten Umsätze zusätzlich noch der Option des vermietenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedarf, gebietet für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend gemachter Vorsteuern keine andere Lösung. Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Vermieter auszugehen ist, muss (wie schon die Frage, ob überhaupt vermietet werden wird) mit der Wahl jener Möglichkeit beantwortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

Ein Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten MwSt-RL ist für einen einem Unternehmer gelieferten Gegenstand oder eine einem Unternehmer erbrachte Dienstleistung im Regel-

fall bereits zulässig, wenn die Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes erst beabsichtigt ist, und setzt nicht voraus, dass der Unternehmer damit einen Umsatz bereits ausgeführt hat oder ausführt (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 21. März 2000 in der Rs. C-110/98 (Gabalfrisa SL ua), Rn 45, unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung). Es genügt, wenn die Gegenstände oder Dienstleistungen zur Verwendung im Rahmen steuerpflichtiger Umstände bestimmt sind (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 15. Jänner 1998 in der Rs. C-37/95 (Ghent Coal Terminal NV), Rn 17, und VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134).

Sowohl unter dem Regime des UStG 1972 als auch unter jenem des UStG 1994 wird die Unternehmereigenschaft dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (vgl. VwGH 30.9.1998, 96/13/0211, und 19.3.2008, 2007/15/0134, sowie Ruppe, UStG3, § 2, Tz 134; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070).

Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; 27.3.1996, 93/15/0210, und 25.6.1997, 94/15/0227).

Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft als Vermieter maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit (im Sinne des UStG) ansieht.

Im Erkenntnis vom 28.5.2008, 2008/15/0013, führte der VwGH wörtlich aus:

*Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt, wie unter den gleichen Voraussetzungen auch Vorsteuern schon*

*vor der Erzielung von Entgelten aus Vermietung im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können (Hinweis E 7. Oktober 2003, 2001/15/0085). Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten (Vorsteuern) vor der Erzielung von Einnahmen (Entgelten) aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (Entgelterzielung) 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.*

*Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (Hinweis E 20. September 2001, 96/15/0231).*

*Ein Steuerpflichtiger ist auch im Lichte der EuGH-Urteile in den Rechtssachen Lennartz (EuGH Urteil vom 11. 7. 1991, Rs C-97/90, Slg. I-3795), Armbrecht (EuGH Urteil vom 4. 10. 1995, Rs C-291/92, Slg. I-2775) und Baksci (EuGH Urteil vom 8. 3. 2001, Rs C-415/98, Slg. I-1831) nur dann befugt, die auf Gegenstände entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Diesbezüglich ist zudem auf das Urteil des EuGH vom 21. März 2000 in der Rechtssache C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u.a.) zu verweisen, laut welchem die Abgabenbehörde nicht gehindert ist, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, eine zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen.*

Und im Erkenntnis vom 20.9.2001, 96/15/0231 ist ausgeführt:

*Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dieser Werbungskostenbegriff ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Schrifttum und Rechtsprechung weit zu fassen; er nähert sich bei dieser Einkunftsart dem Begriff der Betriebsausgaben. Dementsprechend können Aufwendungen auf zur Einkünfterzielung bestimmte Objekte auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind jedoch nicht anzunehmen, wenn Objekte überhaupt nicht als Einkunftsquelle anzusehen sind. Derartige Aufwendungen sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage, nicht jedoch Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Werbungskosten können unter Umständen bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch Einnahmen aus Vermietung erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass*

*bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung besteht. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung von Objekten gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl das hg Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0060, mwA). Dabei genügt es jedoch nicht, dass die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und bloß sondiert wird, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (vgl das hg Erkenntnis vom 23. Juni 1992, 92/14/0037). Gleiches gilt auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuer, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (vgl das hg Erkenntnis vom 27. März 1996, 93/15/0210). Wenn der Zusammenhang mit einer auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Tätigkeit objektiv erkennbar ist, führt auch ein verlorener Bauaufwand zu Werbungskosten (vgl Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 allgemein Tz 2, Stichwort "Vergebliche Aufwendungen").*

Zum Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0063, hat der VwGH die folgenden Rechtssätze formuliert:

*„Dass die Steuerpflicht der aus der künftigen Vermietung erwirtschafteten Umsätze anders als nach der Rechtslage nach dem Umsatzsteuergesetz 1972 zusätzlich noch der Option des vermietenden Steuerpflichtigen im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 bedarf und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug somit nicht nur - wie schon zuvor - davon abhängt, dass überhaupt vermietet werden wird, sondern auch davon, dass die (innerstaatlich durch keine zeitlichen und formellen Vorgaben eingeschränkte) Option zur Steuerpflicht der Vermietung gewählt werden wird, gebietet für die Beurteilung der Abziehbarkeit geltend gemachter Vorsteuern keine entscheidend andere Rechtsanwendung als bisher.“*

*Zutreffend wird im Schrifttum (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Anm. 78 ff zu § 6 Abs. 2) darauf hingewiesen, dass der Sachverhalt im Hinblick auf eine zukünftige Option zur Steuerpflicht ähnlich gelagert ist wie schon bisher bei der Frage, ob der Steuerpflichtige mit den bezogenen Leistungen eine steuerbare Tätigkeit ausüben wird (Hinweis E 26. Juli 2006, 2003/14/0013; E 7. Oktober 2003, 2001/15/0085; E 30. Oktober 2001, 2000/14/0204). Auch die Frage, ob vom Gebrauch der im § 6 Abs. 2 UStG 1994 eingeräumten Möglichkeit durch den künftigen Vermieter auszugehen ist, muss (wie schon die Frage, ob überhaupt vermietet werden wird) mit der Wahl jener Möglichkeit beant-*

wortet werden, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (Hinweis Ruppe, UStG3, § 12 Tz 164/1).

In der zur Frage der Abziehbarkeit von Vorsteuern noch vor der Erzielung von Umsätzen ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis E 29. Juli 1997, 93/14/0132; E 23. Juni 1992, 92/14/0037; E 15. Jänner 1981, 1817/79, VwSlg 5541 F/1981; E 19. Februar 1985, 82/14/0164; E 25. November 1986, 86/14/0045; E 17. Mai 1988, 85/14/0106, VwSlg 6317 F/1988; E 27. März 1996, 93/15/0210; E 25. Juni 1997, 94/15/0227; E 20. September 2001, 96/15/0231; E 31. März 2004, 2003/13/0151) wurde der Rechtssatz geprägt, dass für die Abziehbarkeit von Vorsteuern, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte erzielt werden, die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht ausreicht, sondern dass die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen "mit ziemlicher Sicherheit" feststehen muss. Für den Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes 1994 erfordert die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist. In einem solchen Verständnis kann der zum Umsatzsteuergesetz 1972 geprägte Rechtssatz auch für die unter der Herrschaft des Gemeinschaftsrechtes stehende Rechtslage Geltung behalten, wenn man an die Stelle des (ohnehin nicht quantifizierbaren) Kalküls "ziemlicher Sicherheit" das der "Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung" setzt und dem Beweismittel der "bindenden Vereinbarungen" keine Monopolstellung mehr einräumt. Bei der Errichtung gerade von Büro- und Dienstleistungszentren, deren Räumlichkeiten an verschiedene Unternehmer vermietet werden sollen, stehen die zukünftigen Mieter während des Zeitraumes der Errichtung ja häufig noch nicht fest, sodass auch noch keine Vereinbarungen vorgelegt werden können, denen zufolge der künftige Umsatz steuerpflichtig behandelt werden soll. Das Beharren auf der Vorlage bindender Vereinbarungen in einer solchen Phase müsste als eine Vorgangsweise angesehen werden, mit welcher das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage gestellt würde, wie dies der EuGH in dem Erkenntnis vom 21. März 2000, C-110/98-C 147/98 (Gabalfrisa SL), als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt nicht die Rechtsansicht, dass das Vorhaben künftiger steuerpflichtiger Vermietung des gerade errichteten Gebäudes ausschließlich durch die Vorlage bindender Vereinbarungen mit potenziellen Mietern, nicht aber auch durch die Erweislichkeit anderer Indizien ausreichend belegt werden könnte. Das Beharren auf der Vorlage bindender

*Vereinbarungen während des Zeitraumes der Errichtung, wo die zukünftigen Mieter häufig noch nicht feststehen, müsste als eine Vorgangsweise angesehen werden, mit welcher das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage gestellt würde, wie dies der EuGH in dem Erkenntnis vom 21. März 2000, C-110/98-C-147/98 (Gabalfrisa SL), als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt hat."*

Anzumerken ist, dass nach dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt, die angefochtenen Bescheide auf einer Umsatzsteuersonderprüfung basierten, die im Zeitpunkt des Baubeginns (I-IV/2001) durchgeführt worden ist und die mit Beschwerde angefochtene Berufungsentscheidungen noch vor Abschluss der Bauarbeiten am 11.2.2002 ergangen sind.

Im vorliegenden Falle wurde die Liegenschaft im August des Jahres 2002 erworben.

Der Bw hat außer den Aufschließungs- und Aufschüttungsarbeiten samt Bauplatzerklärung, die allesamt noch nicht für das Vorliegen einer Vermietungsabsicht sprechen, weil es sich um Maßnahmen handelt, die für jede Verwendung – auch für eine Veräußerung - der Liegenschaft zweckdienlich sind, keinerlei ernsthafte – über die Absichtserklärung hinausgehende - Maßnahmen gesetzt, aus denen eine Vermietungsabsicht erschlossen werden könnte, bzw. dieser Entschluss nach außen ernsthaft in Erscheinung getreten wäre.

Mittlerweile, nachdem also fast 8 ½ Jahre seit der Anschaffung vergangen sind und noch keine Einnahmen erzielt worden sind, erscheint nach dem Gesamtbild des Verhaltens des Bw eine Veräußerung der Liegenschaft nach Ablauf der Spekulationsfrist sogar wahrscheinlicher als eine Vermietung. Ein anderer Entschluss lässt sich aus der seit der erfolgten Aufschließung und Aufschüttung andauernden Untätigkeit des Bw nicht ableiten.

Der Bw hat nicht einmal seine eigenen in der Berufung angekündigten Absichten, die Annierung durch die AutohausXYGmbH&CoKG ab 2007, umgesetzt.

#### **F.) Anspruchszinsen für den Zeitraum 2002 bis 2004**

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind ua. Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Dies gilt gemäß Buchstabe a leg. cit. sinngemäß für Differenzbeträge aus der Aufhebung von Abgabenbescheiden.

Nach § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 Euro (ab BGBl I 2001/59; davor 20,00 Euro) nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten (ab dem AbgÄG 2004 48 Monate) festzusetzen.

Gemäß § 205 Abs. 5 BAO sind Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

Der Gegenstand von Anspruchszinsen sind Nachforderungen (Nachforderungszinsen) und Gutschriften (Gutschriftszinsen). Zu Nachforderungen kommt es bei einer Differenz zwischen einer seinerzeitigen niedrigeren Festsetzung und einer neuen höheren Festsetzung; zu Gutschriften bei einer Differenz zwischen einer seinerzeitigen höheren Festsetzung und einer neuen niedrigeren Festsetzung.

Anspruchszinsen werden tageweise berechnet. Zweck der Norm ist es, die möglichen Zinsvorteile oder Zinsnachteile auszugleichen.

Bei einer Änderung eines Stammabgabenbescheides wird der ursprüngliche Zinsenbescheid nicht abgeändert oder ersetzt, sondern es wird diesem Umstand durch einen an den Abänderungsbescheid gebundenen (weiteren) Zinsenbescheid Rechnung getragen. Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst (gegebenenfalls) einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 205, Tz 33, 35).

Da je Differenzbetrag eine Abgabe vorliegt, ist bei einer Festsetzung einer Nachforderung auch von einer Abgabenschuld zu sprechen. Anspruchszinsen sind jeweils - ausgenommen in Bagatelfällen - für die Zeit bis zur Bekanntgabe des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides festzusetzen.

Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch des entsprechenden Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden. Zinsenbescheide setzen jedoch nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen rechtswirksam erlassenen Bescheid voraus. Daher sind Anspruchszinsenbescheide auch nicht mit der Begründung anfechtbar, der Stammabgabenbescheid wäre rechtswidrig.

Salzburg, am 29. Dezember 2010