

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100022/2011

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerde-sache *A-KG*, vertreten durch C, gegen den am 7. Juni 2010 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde *Finanzamt B* betreffend Umsatzsteuer 2008 und den von derselben Behörde mit gleichem Datum ausgefertigten Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

I. Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 betragen:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen	€ 0,00
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art 25 Abs. 5 UStG	€ 292,60
Summe Umsatzsteuer	€ 292,60
Gesamtbetrag der Vorsteuern	€ 0,00
Zahllast	€ 292,60

II. Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 für das Jahr 2008 wird abgeändert. Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

[...]

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet wurden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligte als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung am 7. Juni 2010 den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2008 ausgefertigt und dabei den Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft *EZ*01* dem Gewinn der Beschwerdeführerin hinzugerechnet sowie die Veräußerung des Inventars als betrieblichen Umsatz erfasst.
2. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin erhob mit Schreiben vom 7. Juli 2010 gegen die angeführten Bescheide Berufung (Beschwerde). Die Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung der angeführten Liegenschaft in das notwendige Betriebsvermögen (Umlaufvermögen) der *A-KG* und daraus folgend gegen die Hinzurechnung des Verkaufserlöses aus der Liegenschaft und des Inventars zum Gewinn der *A-KG* sowie die Einbeziehung der Veräußerung des Inventars als betrieblich und die sich hieraus ergebende Umsatzsteuerbelastung. Beantragt wird, die Liegenschaft als Privatvermögen zu qualifizieren und die außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen erklärungsgemäß anzuerkennen sowie die Veräußerung des Inventars als nicht betrieblichen Umsatz zu qualifizieren. Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.
3. Die Abgabenbehörde hat mit Bericht vom 19. Jänner 2011 die Berufung (Beschwerde) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.
4. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.
5. Die Beschwerde (Berufung) war beim Bundesfinanzgericht unter GZ. RV/3100022/2011 der Geschäftsabteilung 4004 zugeordnet, wurde dieser mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 18. Februar 2019 abgenommen und mit Wirkung vom 6. März 2019 der Geschäftsabteilung 4019 zugeteilt.
6. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 09.10.2019 mitgeteilt, dass der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen wird.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Beschwerdeführerin ist die im Firmenbuch unter FN***** in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft eingetragene Firma A-KG. Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb und die Verwaltung von Liegenschaften. Mit einer geleisteten Einlage von 5.000 € unbeschränkt haftender Gesellschafter ist D. Mit einer geleisteten Einlage und Haftsumme von 5.000 € beschränkt haftender Gesellschafter ist E.
2. Der Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin wurde am 30.07.2004 errichtet. Die Gesellschaft wurde am 04.09.2004 im Firmenbuch eingetragen. Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb und die Verwaltung von Liegenschaften.
3. In dem am 15. September 2004 von der Beschwerdeführerin ausgefüllten Formular *Verf 16* (Fragebogen für Gesellschaften) wurde als Geschäftstätigkeit der A-KG angegeben: "*Grundstückshandel - An- und Verkauf von Liegenschaften*".
4. In der *Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme* vom 09.12.2004 hat der Vertreter der Beschwerdeführerin gegenüber der Abgabenbehörde zur Frage nach der Unternehmenstätigkeit angegeben: "*gewerblicher Grundstückshandel*".
5. Mit Kaufvertrag vom 02.11.2004 hat die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ*01 (kurz: EZ*01), erworben. Auf der Liegenschaft wurde auf Name und Rechnung der A-KG ein Einfamilienhaus mit Garage errichtet. Mit Kaufvertrag vom 21.11.2007 wurde die Liegenschaft samt beweglichem Inventar von der Beschwerdeführerin zum Gesamtkaufpreis von 3,150.000,00 € Herrn F verkauft. Der Kaufpreis für die Liegenschaft betrug 2,850.000,00 €, jener für das bewegliche Inventar 300.000,00 €. Die Übergabe war zum Stichtag 15.04.2008 vereinbart.
6. Mit Kaufvertrag vom 01.12.2004 hat die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ*02 (kurz: EZ*02), erworben. Auf der Liegenschaft wurde auf Name und Rechnung der A-KG ein Einfamilienhaus mit Doppelgarage und Carport errichtet. Mit Kaufvertrag vom 03.12.2009 wurde die Liegenschaft von der Beschwerdeführerin zum Gesamtkaufpreis von 6,780.000,00 € verkauft. Die Übergabe war zum Stichtag 04.01.2010 vereinbart.
7. Die Liegenschaft EZ*01 ist in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2004, zum 31.12.2005, zum 31.12.2006 und zum 31.12.2007 im Anlagevermögen (Sachanlagen) bilanziert. Das Anlagevermögen weist die Liegenschaft als "*Grundstück EZ*01, privat*" aus. Für steuerlich Zwecke wurden die Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit dem Grundstück EZ*01 in den Jahren 2004 bis 2008 durch Hinzurechnungen und Kürzungen (Mehr-Weniger-Rechnung) neutralisiert.
8. Die Liegenschaft EZ*02 ist in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2004, zum 31.12.2005, zum 31.12.2006, zum 31.12.2007 und zum 31.12.2008 im Umlaufvermögen (Vorräte) bilanziert.

9. Nach Errichtung des Einfamilienhauses auf der Liegenschaft *EZ*01* wurde dieses von Herrn *D*, seiner Lebensgefährtin und nunmehrigen Frau *G* und deren Sohn, Herrn *E*, bis zur Übergabe der Liegenschaft an den Käufer tatsächlich zu Wohnzwecken genutzt. Herr *D* ist im Oktober 2005 eingezogen, er war an der Adresse*** mit Hauptwohnsitz vom 18.11.2005 bis 21.05.2008 gemeldet. Herr *E* war an dieser Adresse vom 28.03.2006 bis 05.06.2008 gemeldet, er ist zusammen mit seinem Stiefvater *D* und seiner Mutter *G* (die nunmehr verheiratete Frau *G*) in das Einfamilienhaus Adresse*** eingezogen. Frau *G* war an dieser Adresse vom 07.03.2008 bis zum 05.06.2008 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Davor ist sie zwischen dem Familienwohnsitz in Kitzbühel und ihrem Arbeitsort in Nürnberg, wo sie ein Unternehmen leitete, gependelt.

III. Beweiswürdigung

Die unter Punkt II. dargestellte Sachlage ist unbestritten und nach der Aktenlage erwiesen. Die Abgabenbehörde hat im Vorlagebericht angegeben, keinen Grund zu haben, anzunehmen, dass die Meldedaten nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben. Mit Vorhalt vom 18.04.2019 hat das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin unter anderem aufgefordert, nachweislich den Mittelpunkt der Lebensinteressen für die unter Punkt II.9. genannten Personen sowie die tatsächliche Nutzung der Liegenschaft *EZ*01* zu belegen. Dem ist die Beschwerdeführerin mit Antwortschreiben vom 19.06.2019 samt Beilagen nachgekommen. Das Antwortschreiben samt Beilagen wurde der Abgabenbehörde mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 03.07.2019 zur Kenntnis gebracht, Einwendungen dagegen hat sie nicht vorgebracht. Somit geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass das Einfamilienhaus an der Adresse*** von *D*, *G* und *E* zwischen Oktober 2005 und April 2008 tatsächlich für Wohnzwecke genutzt wurde.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Rechtslage

1.1. Das Einkommensteuergesetz enthält für das Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 keine Definition. Nach der Judikatur gehören zum Betriebsvermögen alle positiven und negativen Wirtschaftsgüter, die im wirtschaftlichen Eigentum des Betriebsinhabers stehen und betrieblich veranlass sind VwGH 09.06.1986, 84/15/0128; VwGH 24.05.2007, 2006/15/0031).

Das Betriebsvermögen ist der Saldo zwischen den Aktiven und Passiven der Bilanz (*Zorn/Varro, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, Tz 38). Ist ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzuordnen, sind Einnahmen und Ausgaben, die mit diesem Wirtschaftsgut im Zusammenhang stehen, auch steuerlich zu erfassen (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben). Dies gilt auch für Wertschwankungen, Veräußerungen und Verluste.

1.2. Abhängig von der Beziehung zum Betrieb unterscheidet man notwendiges Betriebsvermögen, gewillkürtes Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen. Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (VwGH 20.02.1998, 96/15/0192; VwGH 02.10.2014, 2011/15/0162).

1.3. Gewillkürtes Betriebsvermögen sind solche Wirtschaftsgüter, die weder dem Betrieb noch den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen unmittelbar dienen und die der Steuerpflichtige zum Betriebsvermögen erklärt hat. Sie gehören weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum Privatvermögen (VwGH 17.01.1995, 94/14/0077).

Voraussetzung für ein gewillkürtes Betriebsvermögen ist, dass das Wirtschaftsgut in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich ist (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091).

1.4. Notwendiges Privatvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen. Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommt nur das sonstige Privatvermögen in Betracht, somit Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören (VwGH 18.12.2001, 98/15/0019; VwGH 24.06.2004, 2001/15/0002).

1.5. Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen ist die Art der Nutzung (der tatsächliche Einsatz) ausschlaggebend. Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Momente (zB der Anschaffungsgrund) entscheidend. Die buchmäßige Behandlung ist bei Vorliegen eines notwendigen Betriebsvermögens oder eines notwendigen Privatvermögens unbeachtlich. Entscheidend ist die Art der Nutzung (VwGH 23.01.2002, 98/13/0213; VwGH 22.02.2007, 2006/14/0022).

2. Beurteilung

2.1. Die Abgabenbehörde vertritt im Vorlagebericht vom 19.01.2011 die Ansicht, bei der Liegenschaft *EZ*01* handle es sich von Beginn an um notwendiges Betriebsvermögen in Form von Umlaufvermögen. Durch das kurzfristige Bewohnen des Objekts durch die Gesellschafter *D* und *E* sowie die Lebensgefährtin des Herrn *D*, Frau *G*, verliere dieses Wirtschaftsgut nicht den Charakter des Umlaufvermögens. Das unbebaute Grundstück sei auf Namen und Rechnung der Beschwerdeführerin erworben worden, auch die Bauausführung sei auf Rechnung der Gesellschaft erfolgt. Grundstücke seien insoweit dem Betriebsvermögen zuzurechnen, als sie eine wesentliche Grundlage für den Betrieb der Personengesellschaft bildeten. Dies treffe konkret für die Liegenschaft *EZ*01* zu. Die Betriebsnotwendigkeit werde auch durch die Aufnahme in die Bilanz zum Ausdruck gebracht. Durch das kurzfristige Bewohnen habe die Liegenschaft nicht den Charakter des Umlaufvermögens verloren. Nach der Lage des Falles stehe nicht die private Wohnraumschaffung, sondern der betriebliche Einsatz klar im Vordergrund und dokumentiere sich durch die Veräußerung mit Kaufvertrag vom 21.11.2007. Untermuert

werde das Vorliegen von Umlaufvermögen auch damit, dass das Grundstück bereits am 25.06.2007 zum Verkauf angeboten worden sei. Herr D sei im Übrigen seit dem Jahr 2000 auf dem Gebiet des Grundstückshandels tätig und habe bereits wiederholt Verkaufsobjekte kurzfristig bewohnt. Im konkreten Fall habe eine dauerhafte Entnahme des streitgegenständlichen Objektes nie stattgefunden, andernfalls hätte dies in der Bilanz durch Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ihren Niederschlag finden müssen.

2.2. In der Berufung (Beschwerde) vom 07.07.2010 führt die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen beginne in der Regel mit der Anschaffung bzw Herstellung, für die Qualifizierung als Betriebsvermögen oder Privatvermögen sei daher das Motiv zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw Herstellung sowie die Art der Nutzung ausschlaggebend. Eigengenutzte Wohnobjekte gehörten zum notwendigen Privatvermögen, sie gehörten weder zum notwendigen noch zum gewillkürten Betriebsvermögen und auch nicht zum sonstigen Privatvermögen. Eigenen Wohnzwecken dienende Liegenschaften wären auch bei einem gewerblichen Grundstückshändler kein notwendiges Betriebsvermögen.

2.3. Für das Bundesfinanzgericht steht fest, dass die Liegenschaft EZ*01 im Jahr 2008 nicht Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin war. Aufgrund der erwiesenen Tatsache, dass das Einfamilienhaus nach der Herstellung zwischen Oktober 2005 und April 2008 tatsächlich für Wohnzwecke der Familie D genutzt wurde (Punkt II.9. und Punkt III.), ergibt sich ihre Zugehörigkeit zum notwendigen Privatvermögen. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin ist für die Qualifikation als Betriebsvermögen oder Privatvermögen nicht das Motiv im Zeitpunkt der Anschaffung bzw Herstellung eines Wirtschaftsgutes maßgebend (oben Punkt IV.1.5.). Im Beschwerdefall ist davon auszugehen, dass mit dem Erwerb der Liegenschaft EZ*01 durch die die Beschwerdeführerin Betriebsvermögen angeschafft wurde. Es war der erste Liegenschafts Kauf der neu gegründeten Gesellschaft mit dem Betriebszweck *Erwerb und Verwaltung von Liegenschaften*. Entscheidend ist aber, dass ab der tatsächlichen Nutzung des Einfamilienhauses für Wohnzwecke der Gesellschafter notwendiges Privatvermögen vorliegt. Steuerrechtlich hatte dies eine Entnahme gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zur Folge. Die Ansicht der Abgabenbehörde, die Liegenschaft habe *"durch das kurzfristige Bewohnen [...] nicht den Charakter als Betriebsvermögen verloren"*, teilt das Bundesfinanzgericht nicht. Die Privatnutzung von Oktober 2005 bis April 2008 wird nicht als "kurzfristig" betrachtet. Der Abgabenbehörde kann auch nicht in der Annahme zugestimmt werden, eine dauerhafte Entnahme habe *"nie stattgefunden, andernfalls hätte dies in der Bilanz durch Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen ihren Niederschlag finden müssen."* Die Liegenschaft EZ*01 ist mit dem Vermerk *"privat"* in den Unternehmensbilanzen (Jahresabschlüsse zum 13.12.2004, zum 13.12.2005, zum 13.12.2006 und zum 13.12.2007) ausgewiesen. Dies hat seine Richtigkeit, da die Liegenschaft im zivilrechtlichen Eigentum der Beschwerdeführerin stand. Die steuerrechtliche Entnahme durch Privatnutzung der Liegenschaft im Jahr 2005 hat auf die unternehmensrechtliche Bilanzansätze keinen Einfluss. Mit der Neutralisierung sämtlicher Aufwendungen und Erträge über die steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnungen

bereits ab dem Jahr 2004 hat die Beschwerdeführerin dokumentiert, dass die Liegenschaft nie in der für die Zuordnung zum Betriebsvermögen maßgeblichen Steuerbilanz erfasst war. Dass die Liegenschaft im Jahr der Anschaffung (2004) zu Unrecht nicht in der Steuerbilanz aufscheint und demzufolge im ersten Jahr der Privatnutzung (2005) keine Entnahme iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 dargestellt wurde, hat für das gegenständliche Verfahren keine Relevanz. Entscheiden ist, dass aufgrund der Privatnutzung der Liegenschaft ab Oktober 2005 durch die Gesellschafter der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2008 bei der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht zu den gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört und die Veräußerung des Inventars bei ihr nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Somit waren nach § 279 Abs. 1 BAO die angefochtenen Bescheide spruchgemäß abzuändern.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Rechtsfragen zur Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen sind mit der unter Punkt IV. zitierten Rechtsprechung ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 10. Oktober 2019