



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 7

GZ. RV/1551-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des E.S., gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau am Inn vom 17. Oktober 2000 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 und Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist als Architekt tätig und erzielt dabei Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Daneben erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Rahmen einer die Jahre 1996 bis 1998 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Betriebsprüfer folgendes fest:

Umsatzsteuer

Tz. 14 Wohnungsbau und -verkauf- Umsatzsteuerberichtigung

Sachverhalt:

Der Bw. hat gemeinsam mit Herrn S (Arge) Wohnungen in A und O errichtet und diese dann allein fertiggestellt.

Besitzverhältnisse des Bw. in O

Wohnungen gebaut: 5 Wohnungen

Anteile des Bw.: 333/737

Anteile Rest: 333/737

davon verkauft: 133/737

davon leerstehend: 3 Wohnungen 200/737

zu berichtigende Vorsteuer von 3 Wohnungen (Top 1,3,5): 298.233,00 S

Rechtliche Würdigung:

Die Wohnungen in O werden von verschiedenen Maklerbüros zum Verkauf angeboten. Auch auf Betreiben der Bank müssen diese veräußert werden, da eine Vermietung zum finanziellen Ruin des Bauherrn führen würde. Eine Vermietung würde im steuerlichen Sinn zur Liebhaberei führen, da die laufenden Fixkosten nicht durch die Einnahmen gedeckt sind.

Laut Budgetbegleitgesetz 1998 BGBl. I 79/1998 ist in allen Fällen der beabsichtigten Grundstücksveräußerung beim leistenden Unternehmer von vornherein der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Der Unternehmer kann aber auf die Umsatzsteuerpflicht optieren, wenn er das tut, werden die von vornherein nicht abzugsfähig gewesenen Vorsteuern (allerdings erst beim Wohnungsverkauf) nachträglich abzugsfähig (§ 6 Abs. 2 idF. AbgÄG 1998 in BGBl. I 28/1999).

Aus obigen Gründen war der bisher geltend gemachte Vorsteuerabzug betreffend den Wohnungen in O zu verwehren.

Betragliche Auswirkung

Kürzung Vorsteuer 1997: 298.233,00 S

| Tz. 15 abziehbare Vorsteuer           | 1996 | 1997                         | 1998        |
|---------------------------------------|------|------------------------------|-------------|
| Laut Erklärung Kürzung BP Teilzahl 14 | 0,00 | 511.074,88 S<br>-98.233,00 S | 61.845,25 S |
| Laut BP                               | 0,00 | 212.841,88                   | 61.845,25   |

Die gesamte Vorsteuer ist nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht abzugsfähig. Eine nachträgliche Berichtigung der Vorsteuer hätte nur zu erfolgen, wenn von den leerstehenden Wohnungen in O (Top 1, 3, 5) eine oder mehrere dauernd vermietet werden würden und eine Vorsteuer somit von den Baukosten beantragt werden sollte.

Rechtliche Würdigung:

Die Wohnungen in O werden von verschiedenen Maklerbüros zum Verkauf angeboten. Auch auf Betreiben der Bank müssen diese veräußert werden, da die Vermietung zum finanziellen Ruin des Bauherren führen würde.

Eine Vermietung würde im steuerlichen Sinn zu Liebhaberei führen, da die laufenden Fixkosten nicht durch die Einnahmen gedeckt sind.

Tz. 18 Einkünfte Wohnungsverkauf "Eigentumswohnung B"

Sachverhalt

Laut vorliegenden Abgabenerklärungen wurde eine Eigentumswohnung um 900.000,00 S von R erworben. Diese wurde am 17.2.1998 an E um 1.830.000,00 S verkauft.

Rechtliche Würdigung:

Der Verkauf dieser Wohnung ist als gewerblich anzusehen, da auch laut Tz. 19 laufend

Wohnungen verkauft wurden und auch in Zukunft ein Verkauf beabsichtigt ist.

Betragliche Auswirkung

Gewinn Verkauf Wohnung: 1998 930.000,00 S

Es wurden keine zusätzlichen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Kauf bzw. Verkauf bekannt gegeben.

Tz. 19 Einkunftsermittlung Grundstückshandel O und L

Sachverhalt:

Bei dem nachhaltigen, mit Gewinnabsicht unternommen Verkauf von Eigentumswohnungen über einen längeren Zeitraum handelt es sich um eine gewerbliche Tätigkeit. Von der Betriebsprüfung wurden die Herstellungskosten laut Erklärung den erzielten Verkaufserlösen gegenüber gestellt. Dabei ergab sich bei einigen Eigentumswohnungen ein Gewinn, bei einigen ein Verlust.

Die Gewinnermittlung ist in der Beilage des Schlussbesprechungsprogrammes und unter Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellt (Veranlagungsakt 52/1998).

| Betragliche Auswirkung                        | 1996          | 1997          | 1998           |
|---|---------------|---------------|----------------|
| Gewinn laut Beilage                           | 348.842,00 S  | 328.178,00 S  | 430.142,00 S   |
| Ausgaben geschätzt                            | -200.000,00 S | -200.000,00 S | -200.000,00 S  |
| Summ  | 148.842,00 S  | 128.178,00 S  | 230.142,00 S   |
| Gewinn Grundstückshandel B                    |               |               | 930.000,00 S   |
| Gewinn nach BP (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) |               |               | 1.160.142,00 S |

Das Finanzamt erließ den Ausführungen der Betriebsprüfung folgend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998, jeweils vom 17. Oktober 2000.

Der steuerliche Vertreter erhob mit Schreiben vom 21. November 2000 dagegen Berufung und beantragte die Bescheide entsprechend den abgegebenen Erklärungen zu erstellen. Zu Tz. 13 des Betriebsprüfungsberichtes werde festgehalten, dass beim Kaufvertrag D die Umsatzsteuer offen ausgewiesen und in Rechnung gestellt worden sei. Diese Rechnung werde nachträglich korrigiert. Zu Tz. 14 des Betriebsprüfungsberichtes werde ergänzt, dass die genannten Wohnungen nur zur Vermietung verwendet werden könnten, da ein Verkauf der Wohnungen nicht möglich sei. Die Vorsteuer werde beantragt. Zu Tz. 15 des Betriebsprüfungsberichtes werde angemerkt, dass die Wohnungen in O von verschiedenen Maklerbüros zum Verkauf angeboten worden seien. Da die Wohnungen zur Zeit unverkäuflich seien, müssten die Wohnungen vermietet werden. Ob eine Vermietung im steuerlichen Sinn zu Liebhaberei führen würde, sei noch genau zu prüfen. Zu Tz. 18 des

Betriebsprüfungsberichtes werde ausgeführt, dass laut Auskunft des Klienten der Verkaufspreis an E nicht 1.830.000,00 S betragen habe, somit ergebe sich ein geringerer Gewinn als in Tz. 18 festgesetzt mit 930.000,00 S. Unterlagen würden nachgereicht werden. Zu Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes werde beantragt, dass es sich bei dem Verkauf der Wohnungen bei Grund und Boden um Spekulationsgewinn bzw. bei den Wohnungsverkäufen um steuerfreie Einkünfte handeln würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2001 wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 als unbegründet abgewiesen. Durch die Betriebsprüfung seien im Jahr 1996 keine Umsätze festgestellt worden, sodass die bisher festgesetzte Umsatzsteuerzahllast von 5.073,00 S gutgeschrieben worden sei. Ebenfalls mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2001 abgewiesen wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997. Die Gründe für die Kürzung der Vorsteuer betreffend den drei Wohnungen in O seien bereits in Tz. 14 des BP-Berichtes dargestellt worden und es werde auf diese verwiesen. Weiters wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2001 die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 als unbegründet abgewiesen. Die Festsetzung der Umsatzsteuer 1998 sei erklärungskgemäß erfolgt. Durch die Betriebsprüfung seien keine Änderungen vorgenommen worden.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 wurde ebenfalls mit Berufungsvorentscheidungen, jeweils vom 23. Mai 2001, als unbegründet abgewiesen. Nach ständiger Rechtsprechung sei die planmäßige Errichtung und Veräußerung von Gebäuden oder Wohnungen eine gewerbliche Tätigkeit. Es würden daher in der von der Betriebsprüfung ermittelten Höhe Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Außerdem wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Mai 2001 abgewiesen. Die angeforderten Unterlagen zu Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes seien nicht beigebracht worden, sodass keine Veranlassung bestehe, von den bisherigen Feststellungen abzuweichen. Im Übrigen werde auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 hingewiesen.

Mit Vorlageantrag vom 15. Juni 2001 beantragte der inzwischen in das Verfahren eingetretene Masseverwalter hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 und der Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 die Entscheidung durch die Behörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben vom 27. August 2001 forderte das Finanzamt den Bw. nochmals (vergeblich) auf, die in der Berufung zu Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes angekündigten Unterlagen beizubringen.

Am 14. Februar 2002 zog der als Vertreter des Bw. fungierende Masseverwalter die Vorlageanträge hinsichtlich Umsatzsteuer 1996 und 1998 zurück.

Das Finanzamt übermittelte am 10. März 2005 eine Bestätigung, aus der hervorgeht, dass der Bw. eine Eigentumswohnung in B in I am 17.2.1998 an Herrn E um 1.830.000,00 S verkauft hat.

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

1. Einkommensteuer 1996 bis 1998: Tz. 18 und 19 des Betriebsprüfungsberichtes:

Strittig ist, ob es beim An- und Verkauf der Grundstücke und Wohnungen durch den Bw. um einen gewerblichen Grundstückshandel gehandelt hat oder nicht.

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH vom 7.11.1978, 2085, 2139/78), also nicht bloß unter Ausnützen sich zufällig ergebender Möglichkeiten.

Gelegentliche Veräußerungen von Privatvermögen sind noch nicht nachhaltig, weil es am inneren Zusammenhang solcher gleichartiger Tätigkeiten fehlt, diese werden mit Ausnahme der Spekulationsgeschäfte steuerlich nicht erfasst.

Der Bw. hat im Berufszeitraum je 5 Wohnungen in A und O errichtet, wobei eine Mehrzahl der Wohnungen verkauft wurden. Lediglich eine Wohnung in A wurde vermietet und drei Wohnungen in O sind, obwohl sie durch ein Maklerbüro zum Verkauf angeboten wurden, im Zeitpunkt der Betriebsprüfung leerstehend. Weiters hat der Bw. eine Eigentumswohnung in I gekauft und ca. ein halbes Jahr später mit Gewinn verkauft. Auch die tatsächlich verkauften Wohnungen in O und A haben insgesamt zu einem Gewinn geführt (vgl. Tz. 19 des Betriebsprüfungsberichtes).

Durch die Neuherstellung der Eigentumswohnungen in A und O und dem Verkauf der Mehrzahl der errichteten Wohnungen handelt es sich eindeutig um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene Tätigkeit über einen längeren Zeitraum, die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen ist. Der Bw. hat mit der planmäßigen und nachhaltigen Errichtung der Gebäude und dem fortlaufenden Verkauf der Eigentumswohnungen den Tatbestand des § 23 EStG 1988 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) verwirklicht.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sind auch die Veräußerung von Eigentumswohnungen durch Miteigentumsgemeinschaften und vermögensverwaltenden Personengesellschaften, an denen der Bw. beteiligt ist, zu berücksichtigen.

Da wie oben angeführt ein gewerblicher Grundstückshandel des Bw. vorliegt, sind die Einnahmen aus dem Wohnungsverkauf den Ausgaben gegenüber zu stellen und dadurch der Gewinn aus Gewerbebetrieb zu ermitteln (vgl. Tz. 18 und 19 des Betriebsprüfungsberichtes).

Der von der Betriebsprüfung angesetzte Gewinn erscheint nachvollziehbar und angemessen und wurde vom Bw. in der Höhe auch nicht bekämpft.

Der Bw. kritisierte lediglich, dass der Verkaufspreis der Eigentumswohnung in I weniger als der angesetzte Kaufpreis von 1.830.000,00 S betragen habe. Dem ist entgegen zu halten, dass laut vorgelegten Unterlagen der Verkaufspreis sehr wohl 1.830.000,00 S betragen habe. Die in der Berufung des steuerlichen Vertreters vom 21. November 2000 versprochene Vorlage von weiteren Unterlagen ist trotz weiterer Aufforderung nicht erfolgt.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Umsatzsteuer 1997: Tz. 14 und 15 des Betriebsprüfungsberichtes:

Strittig ist, ob hinsichtlich der gegenständlichen neu errichteten Wohnungen (Top 1, 3, 5) in O , welche im Zeitpunkt der Betriebsprüfung im Jahr 2000 noch nicht verkauft waren, im Berufungsjahr 1997 ein Vorsteuerabzug zusteht oder nicht.

Nach Aktenlage wurden die Wohnungen durch verschiedene Maklerbüros zum Verkauf und nicht zur Vermietung angeboten. Die Wohnungen wurden nie zu Vermietungszwecken verwendet und wurde auch nie ein in Frage kommender zukünftiger Mieter genannt.

Dieser Umstand spricht gegen die subjektive Absicht des Bw. Einkünfte durch Vermietung zu erzielen. Dies deckt sich auch mit der Vermutung des Betriebsprüfers, dass eine Vermietung aufgrund der hohen Finanzierungskosten zum finanziellen Ruin des Bw. führen würde.

Wenn der steuerliche Vertreter nun einwendet, dass die Wohnungen in O vermietet werden und somit der strittige Vorsteuerabzug anzuerkennen sei, ist diese Behauptung zurückzuweisen. Es wäre Sache des Bw. gewesen, eine bevorstehende Vermietung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine konkrete Vermietungsabsicht wurde aber bis jetzt nicht einmal behauptet.

Es ist daher die Frage zu beantworten, ob bei einer beabsichtigten Grundstücksveräußerung beim leistenden Unternehmer ein Vorsteuerabzug möglich ist oder nicht.

Durch eine Änderung des § 6 Abs. 2 UStG 1994 durch das AbgÄG 1998 kommt es bei Grundstücksumsätzen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges zu der selben Behandlung, wie sie bisher durch die Anwendung des § 12 Abs. 14 UStG 1994 erfolgt ist (Geltendmachung des Vorsteuerabzuges erst mit der in Rechnungstellung der nicht abziehbaren oder zu berichtigenden Vorsteuer nach der Lieferung des Grundstückes). Durch diese Bestimmung wird verhindert, dass es vor der Lieferung des Grundstückes zu einem Vorsteuerabzug kommt. Folglich ist in allen Fällen der beabsichtigten Grundstücksveräußerung beim leistenden Unternehmer von vornherein der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Wenn der Unternehmer im Sinne des § 6 Abs. 2 idF. AbgÄG 1998 auf die Umsatzsteuerpflicht optiert,

dann werden die von vornherein nicht abzugsfähig gewesenen Vorsteuern im Zeitpunkt des Wohnungsverkaufes nachträglich abzugsfähig.

Aus obigen Gründen ist ein Vorsteuerabzug für die gegenständlichen 3 Wohnungen in O (Top 1,3,5) jedenfalls im Berufungsjahr 1997 nicht zulässig, der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1997 war daher der Erfolg zu versagen.

Insgesamt war die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 und den Umsatzsteuerbescheid 1997 abzuweisen.

Linz, am 14. März 2005