



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Walter Zapfl (Landwirtschaftskammer Steiermark) und Mag. Karl Snieder (Arbeiterkammer Steiermark) über die Berufung der Bw., Wirtschaftstreuhänderin, G., vertreten durch Sedounik & Eder Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Grabenstraße 75/1, vom 5. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 29. April 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und Umsatzsteuer für das Jahr 2006 (Sachbescheid), vertreten durch Oberrat Dr. Michael Ropposch, nach der am 23. November 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftührerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellung getroffen:

Der Vorsteuerabzug aus der Rechnung vom 30. Oktober 2006 (Eigenverbrauchsrechnung) sei zu versagen, weil die Vermietungstätigkeit der rechnungsausstellenden Miteigentümergemeinschaft Bw. und Mitbesitzer vom Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO beurteilt worden sei (siehe gesonderte

Bescheidbegründung vom 11. Dezember 2006). Da die Liegenschaften somit nicht der Unternehmensphäre zugehörig gewesen seien, wäre ein umsatzsteuerbarer Eigenverbrauch nicht anzunehmen gewesen. Da der Vorsteuerabzug aus einem unberechtigten Steuerausweis unzulässig sei, sei die Vorsteuer in Höhe von € 50.228,13 nicht anzuerkennen (vgl. Bericht vom 5. März 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 2).

Gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellung erlassenen Sachbescheid hat die Berufungswerberin (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da die von der Miteigentümergemeinschaft Bw. und Mitbesitzer ausgestellte Rechnung vom 30. Oktober 2006 den Formerfordernissen des § 11 UStG 1994, einschließlich der gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der Rechnungsausstellerin entspreche, sei daraus der strittige Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden.

Die Miteigentümergemeinschaft Bw. und Mitbesitzer (im Folgenden: MEG) sei im Jahr 1994 von Frau Marianne X., Herrn Adolf Y. sowie von der Bw. gegründet worden, wobei jeder Mitbesitzer seinen Drittanteil, den er als gesetzlicher Erbe im Verlass nach Maria Y. im Jahr 1994 am Grundstück Nr. 199/1, EZ 488, KG Z. erworben habe, zum Zwecke der Entwicklung eines umfangreicheren Mietobjektes in die MEG eingebracht habe. Der ursprüngliche Plan auf diesem Grundstück sechs Wohneinheiten zu errichten sei im Hinblick auf das Bestreben der Eigenfinanzierung der gesamten Errichtungskosten vorerst auf vier Einheiten reduziert worden. Mit dem Bau sei im November 1994 begonnen worden, wobei auch die Voraussetzungen für die weiteren zwei Wohneinheiten geschaffen worden seien. Die aus den Errichtungskosten resultierenden Vorsteuern seien im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldungen September 1994 bis Juni 1995 geltend gemacht und vom Finanzamt nach eingehender Prüfung der Planungsunterlagen einschließlich Besichtigung der Liegenschaft im Wesentlichen anerkannt worden.

Durch die Erkrankung des projektverantwortlichen Gesellschafters sei die Umsetzung vorerst ins Stocken gekommen. Im Zeitpunkt seines Todes, welcher auch die Teilung der Liegenschaft zur Folge gehabt habe, hätten sich vier Wohneinheiten im Edelrohbauzustand befunden.

Die für die Jahre 1994 bis 1998 eingereichten Umsatzsteuererklärungen sowie die Erklärungen über die Einkünfte von Personengemeinschaften seien erklärungsgemäß veranlagt worden.

Die diesbezüglichen Veranlagungen für die Jahre 1999 bis 2005 seien vorläufig erfolgt, wobei sich aber in keinem Bescheid eine Begründung für die Vorläufigkeit finde.

Im Jahr 2006 sei auf Grund des Todes von Herrn Adolf Y. auf Basis eines Teilungsvertrages das Grundstück aufgeteilt, die MEG aufgelöst und Grundstückseigentum begründet worden. Dieser Vorgang sei der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 unterzogen und für zwei abgrenzbare Grundstücksteile sei zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 optiert worden. Die Umsatzsteuer aus der Eigenverbrauchsbesteuerung sei gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 der Bw. in Rechnung gestellt worden, wobei dieser Vorgang von der MEG in der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2006 sowie in der Umsatzsteuererklärung für 2006 unter Offenlegung des Sachverhaltes im Schreiben vom 7. Oktober 2007 deklariert worden sei. Mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 2006 habe die Bw. ihren Grundstücksteil (mit den bis dahin errichteten vier Wohneinheiten im „Edelrohbauzustand“) unter Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 umsatzsteuerpflichtig veräußert. Diese beiden Sachverhalte seien in der Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Vierteljahr 2006 sowie in der Umsatzsteuererklärung 2006 verarbeitet.

Das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg habe für die MEG mit Bescheid vom 11. Dezember 2006 für die Jahre 1999 bis 2005 in Abweichung von den bisherigen Veranlagungen mit folgender Begründung neue Feststellungsbescheide erlassen, in denen die Einkünfte mit € 0,00 festgestellt worden seien:

„Betätigungen, die in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss erwarten lassen, stellen gemäß § 1 Abs. 2 Lieb.VO keine einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle dar. Es wurden auch bis dato keine Einnahmen erzielt und nur Werbungskosten geltend gemacht. Der erklärte Verlust aus der Vermietung konnte daher nicht anerkannt werden und wurden die Einkünfte mit EUR 0,00 angesetzt. Die vorläufigen Bescheide wurden gleichzeitig endgültig erklärt.“

Festzuhalten sei, dass die im Zeitraum 1994 bis 2005 erklärten Werbungskostenüberschüsse insgesamt € 323,77 betragen hätten.

Mit 14. April 2008 seien für die MEG für das Jahr 2006 der Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO und der Umsatzsteuerbescheid erklärungsgemäß ergangen. Mit Schreiben vom 7. Oktober 2007 sei beim Finanzamt Leibnitz der Antrag eingebracht worden, die Steuernummer der MEG zu löschen, da sie durch die Grundstücksteilung aufgelöst worden sei. Diesem Antrag sei insoweit entsprochen worden, als mit Bescheid vom 16. Juli 2008 die Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bis 17. Juli 2008 bekannt gegeben worden sei.

Rechtliche Ausführungen

Beim geplanten Mietobjekt der MEG mit ursprünglich sechs Wohneinheiten handle es sich objektiv weder um die Bewirtschaftung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen noch um Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, sodass ihrer Ansicht nach keine Subsumtion unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfolgen könne. Eine private Nutzung durch die Miteigentümer oder deren Angehörige sei nie beabsichtigt und wäre auch nicht zweckmäßig gewesen, zumal die Miteigentümer selbst mit im Eigentum befindlichen Liegenschaften wohnversorgt gewesen seien und zum Teil noch andere in Vermietung stehende Liegenschaften besessen hätten. Zweck des Projekts sei stets gewesen, ein sogenanntes Anlageobjekt zur Erschließung einer Einkommensquelle zu errichten und es sei dieser Sachverhalt auch den Vertretern des Finanzamtes Leibnitz im Rahmen der UVA-Prüfung im August 1995 dargelegt worden. Dass es sich beim Projekt objektiv um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO handle, lasse sich auch aus dem Willen der Gesellschafter einen Gesamtüberschuss zu erzielen ableiten. Dieser Wille zeige sich darin, dass die eigenen (unentgeltlich erworbenen) ideellen Grundstücksteile in die Gemeinschaft (unentgeltlich) eingebraucht worden seien und ein Projektumfang gewählt worden sei, der durch Eigenkapital aufgebracht und finanziert werden konnte. Dass die Abgabenbehörde diese Ansicht geteilt habe und ebenfalls von einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO ausgegangen sei, könne daraus geschlossen werden, dass die Veranlagungen 1994 bis 1998 ohne weiteren Vorhalt von vornherein endgültig vorgenommen worden seien. Aus den von der Abgabenverwaltung ab dem Jahr 1999 nunmehr vorläufig erlassenen Bescheiden könne abgeleitet werden, dass sie dem Projekt für 1994 bis 1998 einen Anlaufzeitraum gemäß § 2 Abs. 2 LVO zuerkannt hätte, wenngleich die Regelungen über einen Anlaufzeitraum für die entgeltliche Überlassung von Gebäuden nicht zur Anwendung kämen.

Festzuhalten sei, dass der Kalkulationszeitraum für das Projekt vor dem 14. November 1997 begonnen habe. Demzufolge unterliege das Projekt auch im Anwendungsbereich der LVO BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1997/358 weiterhin einem Beobachtungszeitraum von 35 Jahren.

Gemäß § 6 LVO könne Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 und nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Daraus sei zu folgern, dass eine unter § 1 Abs. 1 LVO fallende Betätigung, auch wenn die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum keinen Gewinn erwarten lasse und daher ertragsteuerlich Liebhabelei vorliege, ihre Unternehmereigenschaft iSd UStG nicht verliere.

Ein Nachweis dafür, dass die Abgabenbehörde lediglich von einer ertragsteuerlichen Liebhabelei ausgegangen sei, sei darin gegeben, dass sie anlässlich ihres Bescheides vom 11. Dezember 2006, in dem sie auf ertragsteuerliche Liebhabelei erkannt habe, die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht widerrufen habe. Die Umsatzsteuer-

Identifikationsnummer, welche nur für Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 ausgestellt werde und die Unternehmereigenschaft im Geschäftsverkehr bescheinige, müsste ihres Erachtens von der Abgabenbehörde, sofern Zweifel an der Unternehmereigenschaft bestünden, widerrufen werden (vom Abgabepflichtigen werde gemäß Art. 28 BMR eine verpflichtende Meldung binnen eines Monats normiert. Bei dieser Frist könne wohl von einer entsprechenden Reziprozität ausgegangen werden). Lasse ein Unternehmer im Geschäftsverkehr seine Sorgfaltspflichten nicht außer Acht und vergewissere er sich über die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers, könne er darauf vertrauen eine Rechnung von einem Unternehmer zu erhalten. An dieser Stelle dürfe nochmals darauf hingewiesen werden, dass die Löschung der Steuernummer und somit auch der Widerruf der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf Antrag der (aufgelösten) MEG erfolgt sei.

Mit der Einreichung der Steuererklärungen 2006 der MEG sei der Abgabenbehörde der gesamte Sachverhalt, der zu den erklärten Bemessungsgrundlagen und Daten der Umsatzsteuererklärung 2006 geführt habe, offen gelegt worden. Die erklärungsgemäße Veranlagung sei von der Behörde ohne jeglichen Vorhalt und von vornherein endgültig erfolgt. Wäre die Abgabenbehörde von einer umsatzsteuerlichen Liebhaberei und einem daraus folgenden Wegfall der Unternehmereigenschaft ausgegangen, hätte sie mangels gesetzlicher Voraussetzungen keine (erklärungsgemäße) Veranlagung der Umsatzsteuer 2006 vorgenommen.

Da bei entsprechender Würdigung des oben beschriebenen Sachverhalts im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung keine Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer 2006 vorgelegen wären, werde auch gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens das Rechtsmittel der Berufung erhoben und beantragt, diesen ersatzlos aufzuheben.

In der am 23. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hat die Bw. dem erkennenden Senat eine Übersicht der im Erbwege erworbenen Liegenschaften vorgelegt und diese dahingehend erläutert, dass der für die notwendige Sanierung der geerbten Liegenschaften erforderliche Kapitalbedarf auch unter Bedachtnahme auf den mit der Kanzleigründung verbundenen Finanzierungsbedarf, um eine Fremdfinanzierung zu vermeiden, nur im Wege der Veräußerung der Liegenschaft GX. aufgebracht werden hätte können. Eine Fremdfinanzierung wollte vermieden werden, da aufgrund der Zinsenbelastung unter Umständen eine Liebhabereiproblematik gegeben gewesen wäre.

Weiters vertrete sie die Rechtsansicht, dass die in Rede stehende Liegenschaftsveräußerung ein Hilfsgeschäft im Rahmen der Vermietung des gesamten geerbten Paketes darstelle. Wenn die Wahl der Veräußerung auf eine andere Liegenschaft gefallen wäre, hätte niemand einen

Zweifel an der Eigenschaft der Veräußerung als Hilfsgeschäft gehabt. Denn wenn eine bisher vermietete Liegenschaft veräußert werde, handle es sich nach dem Kommentar von Kranich/Siegl/Waba eindeutig um ein Hilfsgeschäft. Wenn man dieser Ansicht nicht folge und die Rohbauten für sich allein betrachte, so zeuge die Vorgehensweise, dass man sich eines professionellen Grundstücksverwerters bedient habe, das Auftreten auf dem Markt, das Eingehen von Unternehmerrisiko und die Absicht diese Veräußerung wiederholt vorzunehmen, von einer Nachhaltigkeit, die für sich selbst die Unternehmereigenschaft begründe. In diesem Sinne hätten auch der EuGH im Urteil vom 15.9.2011, C-180/10 und C-181/10 und der UFS Graz in der Berufungsentscheidung vom 7. März 2007, RV/0548-G/05 judiziert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 ist ein Unternehmer, wenn er an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 2 oder eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 1a erbringt, berechtigt, dem Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung den dafür geschuldeten Steuerbetrag gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung als eine für eine entgeltliche steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer. Weist der Unternehmer in der Rechnung einen Betrag aus, den er für diesen Umsatz nicht schuldet, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.

Maßgebend für die Beurteilung, ob die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers erbracht worden ist, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges, wobei der Zusammenhang mit künftigen Umsätzen genügt. Aus dem Zweck des Vorsteuerabzuges folgt, dass nur entscheidend sein kann, ob die Leistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall Zwecken des Unternehmens dient oder dienen soll. Den Zwecken des Unternehmens dient die Leistung, wenn sie mit der Leistungserstellung im Unternehmen unmittelbar oder mittelbar wirtschaftlich zusammenhängt (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 12, Tz 82 und 84).

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 umfasst das Unternehmen 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.

§ 2 Abs. 1 beschreibt nur (positiv) Voraussetzungen und Umfang der unternehmerischen Tätigkeit (Sphäre). Soweit die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind, ist der Unternehmer

außerhalb des Unternehmens tätig. Jeder Unternehmer kann neben seinem unternehmerischen auch einen nichtunternehmerischen Bereich haben. Im nichtunternehmerischen Bereich sind keine steuerbaren Umsätze und keine Leistungsbezüge für das Unternehmen möglich (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 296-298).

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 hierbei 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 Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können für die Beweisbarkeit des Entschlusses, das Gebäude vermieten zu wollen, maßgeblich sein, die von jedem unbefangenen Dritten als klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getretene Vorbereitungshandlungen einer Vermietungstätigkeit angesehen werden (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH 29.7.1997, 93/14/0132).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Entscheidend für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der in der Rechnung der Bw. und Mitbesitzer vom 30. Oktober 2006 betreffend die Überlassung der Grundstücke mit den Grundstücksnummern 199/5 und 199/7 der EZ 885 und EZ 887 der KG Z. an die Bw. gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer in Höhe von € 50.228,13 als Vorsteuer ist, ob diese Grundstücke mit den jeweils darauf befindlichen zwei Doppelhaushälften im Rohzustand im Oktober 2006 bzw. unmittelbar danach tatsächlich unternehmerischen Zwecken der Bw. gedient haben bzw. dienen hätten sollen.

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die Bw. mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 2006 diese beiden Liegenschaften samt den beiden Doppelhäusern im Rohzustand um den Kaufpreis in Höhe von € 300.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 60.000,00 an zwei Einzelpersonen als Miteigentümer verkauft hat.

Die Bw. hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2009 zur Frage, welchen Zusammenhang der Zuerwerb der Grundstücksanteile mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit aufweise, zumal weder eine Nutzung im Rahmen der betrieblichen Einkünfte noch zum Zweck der Vermietung vorgesehen gewesen sei und die beabsichtigte Weiterveräußerung nach Ansicht des Finanzamtes für sich allein keine Unternehmenszugehörigkeit begründe, Folgendes ausgeführt:

„Aus welchen Umständen die Abgabenbehörde schließt, dass der Zuerwerb der besagten Grundstücksanteile nicht zum Zweck der Vermietung vorgesehen war, ist für uns nicht nachvollziehbar (Unserer Ansicht nach handelt es sich auch um keinen wirklichen Zuerwerb, zumal lediglich ideelles in reales Eigentum übertragen wurde). Bereits im Rahmen der MEG war die Errichtung der Gebäude mit anschließender Vermietung bezweckt (siehe bitte unsere Ausführungen in der Berufung Punkt 2.1.). Durch die Teilung der Grundstücke hat sich diese seinerzeitige Zielsetzung in keiner Weise geändert. Die Teilung war ua. erforderlich, damit das Projekt ohne weitere Verzögerungen betrieben werden kann. Da bis zur Klärung der endgültigen Eigentumsverhältnisse nach dem Tod des Mitbesitzers, Herrn Adolf Y. – es war eine Vaterschaftsklage anhängig – das Projekt gezwungener Maßen wieder stillstand, konnte Frau Y. zwischenzeitig lediglich Berechnungen iVm Fertigstellungskosten, deren Finanzierung sowie Schritte zur Vermarktung setzen. Diesbezüglich wurden Miet- und Kaufinteressenten durch einen Makler gesucht. Da jedoch nicht abzusehen war, wie lange der Vaterschaftsprozess anhängig sein würde, und demzufolge Interessenten keine Einzugstermine bekannt gegeben werden konnten, kam es zu keinem Vertragsabschluss. Vom Makler konnten jedenfalls sehr nützliche Inputs, welche er von den Interessenten iVm Wohnstandards udgl. In Erfahrung gebracht hat, in den Kalkulationen berücksichtigt werden. Die Veräußerung aller 4 Wohneinheiten im Rohbauzustand en bloc war eine zufällige Fügung und wurde aus arbeitsbelastungstechnischen und wirtschaftlichen Überlegungen vollzogen.“

Gemäß obigen Ausführungen erfolgte unseres Erachtens der Zuerwerb unzweifelhaft für den Unternehmensbereich, da die Absicht aus diesen Objekten nachhaltig Einnahmen zu erzielen ausreichend zum Ausdruck gebracht wurde.“

Nach dem Tod von Herrn Adolf Y. am 6. Dezember 2005 hat die Bw. als gesetzliche Erbin (Tochter) mit Einantwortungsbeschluss vom 19. Oktober 2006 von ihrem verstorbenen Vater ua. seinen Drittanteil am Grundstück der EZ 488 der KG Z. (auf Grund des Teilungsvertrages

vom 23. Juli 2004 das Grundstück 199/5, auf dem er bereits mit der Errichtung eines Rohbaus begonnen hatte) in ihr Eigentum erworben.

In der Folge wurde die Miteigentünergemeinschaft Bw. und Mitbesitzer aufgelöst und der Bw. die auf Grund der Versteuerung des Eigenverbrauches angefallene Umsatzsteuer in Höhe von € 50.228,13 gemäß § 12 Abs. 15 UStG 1994 weitergeleitet.

Die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2009, die Umstände vor der Auflösung der Miteigentünergemeinschaft im Oktober 2006 betreffen, können dahingestellt bleiben, da sie die (unternehmerische) Sphäre der Miteigentünergemeinschaft betreffen. Die von der Bw. daraus zwingend abgeleitete Schlussfolgerung, dass sich aus der behaupteten Vermietungsabsicht der Miteigentünergemeinschaft auch ihre Vermietungsabsicht als Alleineigentümerin der beiden Doppelhäuser ergebe, steht im Widerspruch mit dem aktenkundigen bis 18. September 2006 befristeten Alleinvermittlungsauftrag vom 19. März 2006, in dem der Immobilienmakler „mit der Vermittlung des Verkaufes des Objektes 2 Doppelwohnhäuser/Rohbauten zum Kaufpreis inkl. Lasten Euro 79.000,-- beauftragt wird.“ Damit ist wohl eindeutig als erwiesen anzunehmen, dass sie tatsächlich keine ernsthafte Vermietungsabsicht gehabt hat, sondern offensichtlich zielstrebig bemüht war die Liegenschaft zu veräußern. In diesem Sinn sind auch ihre Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2009, wonach „die Veräußerung aller 4 Wohneinheiten im Rohbauzustand en bloc aus arbeitsbelastungstechnischen und wirtschaftlichen Überlegungen vollzogen wurde“, zu verstehen.

Diese Würdigung wird auch durch die Ausführungen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach die Veräußerung der in Rede stehenden Liegenschaft zur Aufbringung des für die notwendige Sanierung der übrigen geerbten Mietobjekte erforderlichen Kapitalbedarfs unbedingt erforderlich gewesen sei, bestätigt.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung vertretene Rechtsansicht, es handle sich um ein „Hilfsgeschäft im Rahmen der Vermietung des gesamten geerbten Paketes“ erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als unzutreffend:

Hilfsgeschäfte sind Geschäfte, die nicht zu den Grundgeschäften gehören, die aber in ihrem Gefolge vorkommen und diese ermöglichen. Insbesondere zählt dazu die Veräußerung von Anlagevermögen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 1, Tz 290).

Da die Bw. bezüglich der strittigen Liegenschaft, wie oben ausgeführt, überhaupt keine ernsthafte Vermietungsabsicht gehabt hat und im Übrigen auch tatsächlich keine Umsätze aus

ihrer Vermietung erzielt hat, kann die Veräußerung nicht als Hilfsgeschäft im Rahmen der Vermietung qualifiziert werden.

Auch der von der Bw. mit den übrigen geerbten und auch tatsächlich vermieteten Liegenschaften hergestellte Zusammenhang ändert nichts daran, dass sie bezüglich der strittigen Liegenschaft keine ernsthafte Vermietungsabsicht gehabt hat, sondern auf Grund ihres Kapitalbedarfs zur umgehenden Veräußerung - ohne vorher tatsächlich Umsätze aus der Vermietung zu erzielen - gezwungen war, was aber der Qualifikation als Hilfsgeschäft jedenfalls entgegensteht.

Auch aus dem Umstand, dass die Bw. die Liegenschaft mit den beiden im Rohbau befindlichen Doppelwohnhäusern im Wege der Auflösung der Miteigentünergemeinschaft Bw. und Mitbesitzer einerseits als Miteigentümerin (auf Grund des Teilungsvertrages vom 23. Juli 2004 das Grundstück 199/7) und andererseits als Erbin nach ihrem Vater (auf Grund des Teilungsvertrages vom 23. Juli 2004 das Grundstück 199/5) erworben hat, kann nicht, wie sie unter Bezugnahme auf die im Rahmen der Miteigentünergemeinschaft geplante Vermietungstätigkeit vermeint, der zwingende Schluss gezogen werden, die Liegenschaft sei von vornherein ihrer Unternehmensphäre zugeordnet gewesen (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0037). Denn die unternehmerische Tätigkeit kann nicht vererbt, sondern nur in eigener Person begründet werden. Der Erbe wird nur Unternehmer, wenn er selbst Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 ausführt. Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen muss durch den nachfolgenden Erben als Unternehmer neu getroffen werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 326 und 327).

Während auf Grund der obigen Ausführungen von einer ernsthaften Vermietungsabsicht nicht ausgegangen werden kann, kann im vorliegenden Fall auch nicht von einem Erwerb zum Zweck der Veräußerung im Rahmen einer unternehmerischen Betätigung ausgegangen werden. Vielmehr handelt es sich um einen durch den Tod ihres Vaters bedingten, aus dem Antritt der Erbschaft resultierenden Erwerbsvorgang, der dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen ist, da sich während des gesamten Verwaltungsverfahrens kein Hinweis auf die Absicht, wiederholt Grundstücke zum Zwecke des Verkaufes zu erwerben, ergeben hat. Da demnach die Liegenschaft von vornherein nicht der unternehmerischen Sphäre der Bw. zugeordnet werden kann, erweist sich mit Rücksicht auf die Bestimmung des § 12 Abs. 15 UStG 1994 wonach die Leistung für das Unternehmen der Bw. erbracht worden sein musste, die strittige Vorsteuerkürzung auch aus dem Blickwinkel „Grundstückshandel“ als gerechtfertigt. Der (einige) Verkauf der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom

15. Dezember 2006 stellt sich daher als eine nicht umsatzsteuerbare, der Privatsphäre zurechenbare Vermögenstransaktion dar.

Der von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vertretenen Argumentation, wonach ihre Vorgehensweise – Einschaltung eines professionellen Grundstücksverwerters, Auftreten auf dem Markt, das Eingehen von Unternehmerrisiko und die Absicht diese Veräußerung zu wiederholen – bei einer auf den Verkauf der strittigen Liegenschaft beschränkten Betrachtung jedenfalls einer unternehmerischen Betätigung entspreche, kann aus folgenden Erwägungen nicht gefolgt werden:

Da sich auch Privatpersonen im Falle des Verkaufes einer im Privatvermögen befindlichen Liegenschaft zur Erzielung eines bestmöglichen Verkaufspreises vielfach eines Immobilienmaklers bedienen und die Verkaufsabsicht zwangsläufig ein Auftreten auf dem Immobilienmarkt erfordert, kann daraus allein nicht auf eine unternehmerische Betätigung geschlossen werden. Auch das Eingehen eines Preisrisikos im Zuge der Suche des bestmöglichen Käufers ist wohl jeder Immobilientransaktion immanent. Zur Nachhaltigkeit hat die Bw. auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 7. März 2007, RV/0548-G/05 verwiesen.

Darin hat der Unabhängige Finanzsenat zur Veräußerung von Nachlassmobilien während eines zwei Jahre dauernden Verwertungszeitraumes durch einen gemeinnützigen Verein aber ausgeführt, dass Verkäufe von Privatvermögen das Kriterium der Nachhaltigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht erfüllen, wenn sie nur gelegentlich erfolgten und es an einem inneren Zusammenhang solcher Tätigkeiten fehle. An Nachhaltigkeit fehle es daher jedenfalls, wenn aus Veranlagungsgründen angesammelte (Sach-)Werte nach Maßgabe eines auftretenden Geldbedarfs verkauft werden.

Der im vorliegende Fall (einige) Verkauf der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 2006 stellt daher eine nicht umsatzsteuerbare, der Privatsphäre zurechenbare Vermögenstransaktion dar.

Aus dem von der Bw. im Zuge des Erörterungstermins am 3. November 2011 und in der mündlichen Berufungsverhandlung zitierten Urteil des EuGH vom 15.9.2011, C-180/10, C-181/10, *Jaroslaw Slaby und Emilian Kuć, Halina Jeziorska-Kuć*, kann aus nachstehenden Gründen ebenfalls nichts für die Bw. gewonnen werden:

Zu den Vorlagefragen, ob eine natürliche Person, die eine landwirtschaftliche Tätigkeit auf einem Grundstück ausgeübt hat, das mehrwertsteuerfrei erworben wurde und aufgrund einer Änderung der Bebauungspläne, die aus vom Willen dieser Person unabhängigen Gründen erfolgte, in ein für eine Bebauung vorgesehenes Grundstück umklassifiziert wurde, als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen ist, wenn sie begonnen hat, das Grundstück zu verkaufen

und ob unter derartigen Umständen ein „Pauschallandwirt“ im Sinne von Art. 295 Abs. 1 Nr. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie als nach der normalen Regelung mehrwertsteuerpflichtig anzusehen ist und ob Art. 16 dieser Richtlinie auf ihn anwendbar ist, hat der Europäische Gerichtshof (für den hier interessierenden Fall, dass der Mitgliedstaat nicht von der Befugnis nach Art. 12 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19. Dezember 2006 geänderten Fassung – entspricht inhaltlich Art. 4 Abs. 3 Buchstabe a Unterabs. 1 Satz 1 der für das Streitjahr maßgeblichen 6. EG-RL – Gebrauch gemacht hat) Nachstehendes für Recht erkannt:

„Eine natürliche Person, die eine landwirtschaftliche Tätigkeit auf einem Grundstück ausgeübt hat, das aufgrund einer Änderung der Bebauungspläne, die aus vom Willen dieser Person unabhängigen Gründen erfolgte, in ein für eine Bebauung vorgesehenes Grundstück umklassifiziert wurde, ist nicht als mehrwertsteuerpflichtig im Sinne der Art. 9 Abs. 1 und 12 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2006/138 geänderten Fassung anzusehen, wenn sie begonnen hat, das Grundstück zu verkaufen, falls die Verkäufe im Rahmen der Verwaltung des Privatvermögens dieser Person erfolgen.“

Unter nimmt diese Person hingegen zur Vornahme der Verkäufe aktive Schritte zum Vertrieb von Grund und Boden, indem sie sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2006/138 geänderten Fassung, übt sie eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieses Artikels aus und ist folglich als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen.“

Da sich die Vorlagefragen ausschließlich auf die Mehrwertsteuerpflicht der getätigten Grundstücksumsätze und damit auf die Abgrenzung des als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizierenden Grundstückhandels von der nicht als wirtschaftliche Tätigkeit einzustufenden bloßen Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber im Rahmen der Vermögensverwaltung beziehen, im vorliegenden Fall aber im Zusammenhang mit der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges die Frage, ob der Erwerb der Liegenschaften überhaupt für das Unternehmen erfolgt ist, strittig ist, erweist sich das Urteil als nicht einschlägig und es erübrigts sich daher eine nähere Auseinandersetzung.

Ein allenfalls noch denkbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit als selbständige Wirtschaftstreuhänderin wurde von der Bw. nicht releviert und ist für den erkennenden Senat auch nicht erkennbar.

Demzufolge erweist sich die strittige Vorsteuerkürzung jedenfalls als rechtmäßig. Damit erübrigen sich aber auch weitere Ausführungen zur Argumentation der Bw. bezüglich der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der Miteigentümergemeinschaft.

Die im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid erklärungsgemäß mit dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % vorgenommene Versteuerung des Entgeltes in Höhe von € 300.000,00 aus der „Grundstücksveräußerung“ (vgl. „Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2006“) erweist sich aus nachstehendem Grund als rechtmäßig:

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet, wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

„Eine Steuerschuld infolge unberechtigten Steuerausweises im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG kommt unter anderem dann in Betracht, wenn der Rechnungsaussteller zwar Unternehmer, aber nicht im Rahmen seines Unternehmens tätig geworden ist. Hat der Beschwerdeführer nicht seinem Unternehmensbereich zugeordnete Gegenstände verkauft und in den darüber ausgestellten Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen, so schuldet er diese Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 UStG“ (VwGH 31.3.1992, 90/15/0124 zur gleichlautenden Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1972).

Da die Bw. in der Rechnung vom 31. Dezember 2006 an die Miteigentumsgemeinschaft X.X. und Y.Y. über die „Überlassung der Grundstücke gemäß Kaufvertrag vom 15. Dezember 2006“ die auf den vereinbarten Kaufpreis von € 300.000,00 entfallende 20 %-ige Umsatzsteuer in Höhe von € 60.000,00 gesondert ausgewiesen hat und die Grundstücke, wie oben ausgeführt, nicht dem Unternehmensbereich der Bw. zuzuordnen waren, wird die Umsatzsteuer im angefochtenen Bescheid nicht kraft Leistungserbringung, sondern kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet, was aber keine Änderung der Zahllast und damit auch keine Änderung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides zur Folge hat.

Der im Übrigen nicht näher begründeten Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 konnte aus nachstehenden Erwägungen ebenfalls kein Erfolg beschieden sein:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 303, Tz 13 und 14).

Die Bw. hat in der „Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2006“ in Aufgliederung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen unter den im Einzelnen geltend gemachten Vorsteuern unter der Bezeichnung „MEG-EV-Tatbestand“ den strittigen Vorsteuerbetrag mit „€ - 50.282,34“ angeführt (gemeint wohl: € 50.228,13 lt. Eingangsrechnung vom 30. Oktober 2006). Eine nähere Erläuterung und Begründung für die Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Betrages findet sich nicht. Da die für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuer jedenfalls erforderliche Kenntnis der näheren Umstände, wie die zugrunde liegende Rechnung vom 30. Oktober 2006, Kaufvertrag vom 15. Dezember 2006 und Rechnung vom 31. Dezember 2006 vom Finanzamt Graz-Stadt erstmalig im Rahmen der Außenprüfung (Prüfungsbeginn: 2. Oktober 2008) erlangt worden ist, handelt es sich um taugliche – bei Kenntnis dieser Umstände hätte das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Subsumtion bereits im Zuge der Erlassung des Erstbescheides vom 11. Oktober 2007 zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können - Wiederaufnahmsgründe. Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen, wurden weder von der Bw. behauptet noch sind solche aus der Aktenlage erkennbar. Somit konnte auch der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid kein Erfolg beschieden sein.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. November 2011