



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, y, vertreten durch JP, z, vom 4. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Mai 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuer jeweils für den Zeitraum 1999 bis 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die P i.d.F. Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 18. November 1999 von den Eheleuten BP (Kommanditist) und JP (Komplementär) gegründet.

Gegenstand sollte der Betrieb einer Frühstückspension, die Zurverfügungstellung von Arbeiterquartieren, der Betrieb einer Frühstückspension sowie eines Solariums sein.

Eine für die Jahre 1999 bis 2002 durchgeführte Betriebsprüfung kam zum Schluss, dass die rechtlichen Voraussetzungen zur Durchführung des Projekts nicht gegeben und die im Zuge der Vorbereitungshandlungen der Betätigung entgegenstehenden Hindernisse nicht zielstrebig beseitigt worden seien. Die Prüfung gemäß Liebhabereiverordnung sei mangels Entfaltung jeglicher Tätigkeit nicht anzuwenden.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ (für die Jahre 1999 bis 2001 im wiederaufgenommenen Verfahren) neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2002 sowie Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für denselben Zeitraum mit denen die Einkünfte bzw. Umsätze mit Null festgesetzt wurden.

Gegen obige Bescheide wurde mit Eingabe vom 4. Juni 2005 Berufung erhoben.

In der nachfolgenden Begründung vom 30.8.2005 führt die Bw. aus, dass das von der Bp. zur Begründung der Bescheide herangezogene Erkenntnis des VwGH 94/13/0165 im vorliegenden Fall keine Anwendung finden könne, nachdem gemäß dortigen Sachverhalt keine größeren Investitionen getätigt worden seien und der Betrieb der dortigen Badeanlage von vornehmerein unmöglich gewesen sei. Die Bw. habe neben den laufenden Aufwendungen Investitionen im Vorfeld der Gebäudeerrichtung getätigt (Planungsarbeiten). Die Einstellung der Tätigkeit sei auf Unwägbarkeiten, auf die die Bw. keinen Einfluss gehabt habe zurückzuführen.

Diese seien vorwiegend in der Person des beauftragten Architekten gelegen, der mit den Planungsarbeiten offensichtlich überfordert gewesen sei. Der im Bp-Bericht aus dem oben erwähnten VwGH-Erkenntnis entnommenen Folgerung, dass die im Prüfungszeitraum angefallenen Aufwendungen nicht mit dem Betrieb einer Frühstückspension im Zusammenhang stehen würden, sondern mit dem bloßen Besitz und der Erhaltung der Liegenschaft (Sonderbetriebsvermögen) wie dies auch im Rahmen einer privaten Nutzung der Fall sei zusammenhänge, müsse entschieden entgegengetreten werden.

Neben den umfangreichen Planungsarbeiten hätte auch die Finanzierung sichergestellt werden müssen. Hiezu sei eine schlüssige Prognoserechnung erstellt und aufgrund dieser auch die Kredite gewährt worden.

Die Prognoserechnung sei im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden, habe jedoch keine Beachtung seitens der Behörde gefunden.

Zum Zeitpunkt des Entschlusses zur Errichtung der gegenständlichen Frühstückspension und Vergabe des Planungsauftrages sei die rechtliche Unmöglichkeit der Durchführung nicht festgestanden, sondern erst später aufgrund der angeführten Gründe offenkundig geworden. Es entspreche nicht den Denkgesetzen, wenn jemand in Kenntnis einer rechtlichen Unmöglichkeit von vorneherein hohe Beträge in ein Projekt investiere und sein Einfamilienhaus mit Hypotheken belaste.

Die Frühstückspension sollte durch das Ehepaar Pr geleitet werden. Dass das Projekt Frühstückspension ordentliche Gewinne abgeworfen hätte, sei schon aus der angeführten Prognoserechnung zu ersehen. Die Eröffnung sei für das Frühjahr 2001 geplant gewesen. Aufgrund schwerwiegender Planungsmängel hätte das Projekt komplett neu geplant werden müssen, was zu zusätzlichen Planungskosten geführt und die Eröffnung um weitere Jahre verzögert hätte. Bedingt durch die immense zu erwartende zeitliche Verzögerung und Kostensteigerung habe sich die Bw. entschlossen, das Projekt nicht weiter zu verfolgen.

Es sei offensichtlich, dass eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung vorliege. Der VwGH habe wiederholt ausgesprochen, dass unvorhergesehene Verluste nicht gegen die Einkunftsquellenvermutung sprechen würden. Dass bei auf Eröffnung eines Betriebes gerichteten Vorbereitungshandlungen Betriebsausgaben auch dann anfallen könnten, wenn es zu keiner gewerblichen Tätigkeit kommen könne, habe der VwGH mit Erkenntnis vom 26.11.1979 Zi. 2846/78 judiziert.

Das Finanzamt hatte die Bw. zunächst mit Ersuchen um Ergänzung vom 8 März 2004 aufgefordert, eine Prognoserechnung vorzulegen um feststellen zu können, ob mangels Umsätzen überhaupt eine Einkunftsquelle vorliege.

Die Bw hatte daraufhin mit Schreiben vom 3. Mai 2004 dargelegt, dass zum Zwecke der Errichtung des Betriebes mit dem Architekten AG ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei. Der Baubeginn sollte gemäß Bw. spätestens bis 17. April 2000 erfolgen. Die Einreichung des Planes sei im Dezember 1999 erfolgt, wobei im behördlichen Verfahren gravierende Planungsmängel festgestellt worden seien.

Statt einem Vierpersonenaufzug habe ein Achtpersonenaufzug eingebaut werden müssen. Ein Verzicht auf den Aufzug sei nicht möglich gewesen, nachdem die Treppenhöhe statt der erlaubten 16cm geplante 17cm betragen habe.

Es sei keine Behindertentoilette eingeplant gewesen.

Auf die gewerberechtliche Genehmigung sei seitens des Architekten keine Rücksicht genommen worden.

Zudem sei nicht bedacht worden, dass sich das geplante Objekt im Parkschutzgebiet befinden sollte, und mit massiven Einsprüchen der Grundstücksnachbarn zu rechnen gewesen sei die auch vorgenommen worden seien.

Letztlich sei das Gebäude laut Plan mit einer Länge von 28,94 Meter geplant worden, wobei die gesamte Grundstückslänge lediglich 28,23 Meter betrage.

Der Architekt habe in der Folge einen Gehirnschlag erlitten und sei am x mit Beschluss des Bezirksgerichtes Döbling unter Sachwalterschaft gestellt worden.

Die Bw. habe den Antrag auf Baubewilligung mangels Erfolgsaussichten im Dezember 2001 zurückgezogen.

Nachdem im Jahr 2002 eine Umwidmung des Grundstückes in Bauland erfolgt sei, seien Anfang 2003 neue, den baubehördlichen Vorschriften entsprechende Pläne erstellt worden.

Die Bw. habe sich mangels finanzieller Probleme (weitere Kreditaufnahme) nicht zur Weiterführung des Projektes entschließen können.

Die Erstellung einer Prognoserechnung erscheine der Bw. „zum jetzigen Zeitpunkt“ nicht zielführend.

Beigelegt wurde dem Schreiben eine Planrechnung, die gemäß ihren Ausführungen dem Kreditinstitut zur Entscheidung über die Kreditvergabe gedient habe. Im Rahmen dieser Rechnung wurde von Erlösen i.H.v S 4,38 Mio, laufenden (sonstigen) Aufwendungen von S 1,23 Mio und Kreditrückzahlungen von S 1,3 Mio ausgegangen.

In der Gegenäußerung führt die Bp. vom 24.4.2006 an, dass das Ehepaar BP und JP die Liegenschaft y mit Kaufvertrag vom 8. Juni 1999 erworben habe. Am 8.10.1999 sei mit dem Architekten AG ein Vertrag zur Planung eines Gebäudes auf diesem Grundstück abgeschlossen worden. Die Bw. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 18.11.1999 errichtet worden. Die Einreichung der Planungsunterlagen bei der Baupolizei für den 23. Bezirk für die Errichtung eines Gebäudes sei am 21.12.1999 erfolgt.

Im Jahr 2000 sei dem Komplementär JP die Liegenschaft und das Gebäude in z (dem angekauften Grundstück fast gegenüberliegend und als Frühstückspension mit Arbeiterquartieren betrieben) von seinen Eltern mittels Schenkungsvertrag übetragen worden. Die Zurückziehung der Baubewilligung vom 18. Dezember 2001 sei erfolgt, nachdem das Projekt in der geplanten Form nicht realisierbar gewesen sei.

Gemäß Auskunft der Gemeinde Wien sei eine Umwidmung der Hälfte der Liegenschaft von Parkschutzgebiet in Wohngebiet mit Beschluss von 25. September 2003 erfolgt, der übrige Teil sei noch Parkschutzgebiet.

Es seien keine baulichen Maßnahmen zur Errichtung eines Gebäudes getätigt worden. Die geplante Einkunftsquelle sei somit nicht geschaffen worden.

Es sei jedenfalls nicht zielstrebig auf die Betriebseröffnung hingearbeitet worden. Nach Schenkung des Betriebes an JP sei das geplante Projekt nicht mehr angestrebt worden, da JP ab 2000 seine Einnahmen aus der Frühstückspension in z erwirtschaftete.

Die vorgelegte Prognoserechnung entspreche nicht den Erfordernissen zur Liebhabereibeurteilung, sei von der Bp. aber auch nicht gefordert worden, nachdem mangels Einkunftsquelle die Frage der Liebhaberei nicht vorliege.

Auch umsatzsteuerlich sei hinsichtlich des Beginns der Unternehmereigenschaft erforderlich, dass die beabsichtigte Tätigkeit ernsthaft auf Erbringung entgeltlicher Leistungen angelegt sei.

Gemäß Auskunft der Gemeinde Wien sei das erworbene Grundstück als Parkschutzgebiet gewidmet und eine Bebauung ohne vorherige Umwidmung nicht möglich gewesen.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 23.5.2006 legt die Bw. dar, JP führe im Gegensatz zur Darstellung der Bp. keine Frühstückspension sondern stelle Arbeiterquartiere zur Verfügung. Weiters sei entgegen der Darstellung der Bp. das gesamte Grundstück umgewidmet worden. Es sei eine bauliche Maßnahme gesetzt worden, indem ein auf dem Grundstück befindliches Gebäude abgetragen worden sei. Die Behauptung der Bp., eine Bebauung wäre im Prüfungszeitraum nicht möglich gewesen, sei falsch. Vielmehr habe man sich anlässlich des Ankaufes der Liegenschaft eingehend über die Möglichkeit der Bebauung informiert. Die Bebauungsmöglichkeit sei Voraussetzung für den Ankauf des Grundstückes gewesen. Auch in der Bauverhandlung sei niemals von einem Bauverbot die Rede gewesen.

Mit Vorhalt vom 28. August 2007 wurden der Bw. weiterführende Fragen zum Sachverhalt gestellt, die mit Eingabe vom 15. November 2007 beantwortet wurden.

Demnach bedeutet die Formulierung wie im Schreiben vom 3.5.2004 dargestellt ‚Anfang 2003 seien, neue Entwürfe erstellt worden, die eine verkleinerte Form des ursprünglichen Projektes darstellen‘ nicht, dass ein Auftrag auf Umplanung erteilt worden sei, sondern dass im Rahmen eines Umwidmungsverfahrens Vorschläge und Planskizzen der MA 21b zur Verfügung gestellt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 289 (1) BAO lautet::

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen

wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Tragendes Begründungselement des gegenständlich zu beurteilenden Bescheides ist die Feststellung der Behörde (in Anlehnung an das VwGH Erkenntnis vom 30. Oktober 1996 ZI. 94/13/0165) wonach eine dem Abgabepflichtigen zurechenbare Tätigkeit mangels Schaffung rechtlicher Voraussetzungen nicht vorliege, weswegen eine Liebhabereiprüfung schon im Vorfeld zum Scheitern verurteilt worden sei. Die geplante Bautätigkeit sei von vornehmerein nicht möglich gewesen bzw. der Betätigung entgegenstehende Hindernisse seien nicht zielstrebig beseitigt worden (Planänderung, neuer Antrag auf Baubewilligung). Es liege eine Unmöglichkeit der Errichtung des Projektes in der geplanten Form vor.

Die Aufwendungen stünden nicht im Zusammenhang mit dem Betrieb der Frühstückspension sondern mit dem bloßen Besitz und der Erhaltung der Liegenschaft (Sonderbetriebsvermögen), wie dies auch im Rahmen einer privaten Nutzung der Fall sei. Mangels nachhaltiger Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen fehle es auch an der Untenehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Vom UFS durchgeführte Ermittlungen bei der MA 37 (Baupolizei) ergaben zunächst, dass, wie von der Bw. dargestellt, über das geplante Projekt am 31.1.2001 eine Bauverhandlung (eine Niederschrift wurde beigebracht) stattgefunden hat. Nach Auskunft der do. Behörde hätte bei absolutem Bauverbot überhaupt keine Bauverhandlung stattfinden können.

Die MA 21B (Abteilung für Flächenwidmungs- und Bebauungspläne) teilte hiezu mit, dass das betreffende Grundstück EZ 103 KG Inzersdorf im Jahr 1999 zur Gänze als Grünland/Parkschutzgebiet gewidmet, ein Teilbereich aber durch besondere Bestimmungen (BB) als bebaubare Fläche ausgewiesen sei. Auf diesen Flächen sei nach den gesetzlichen Vorschriften unter anderem auch die Errichtung von Gast-Beherbergungs-, Versammlungs und Vergnügungsstätten kleineren Umfangs erlaubt.

Die Feststellungen der Behörde wonach das Projekt aus rechtlichen Gründen nicht realisiert habe werden können erweisen sich in diesem Punkt daher als unzutreffend. Zumindest Teile der Liegenschaft wären einer gewerblichen Nutzung durchaus zugänglich gewesen.

Die Gesellschafter der Beschwerdeführerin haben zunächst wie von der Bp. dargestellt, am 8. Juni 1999 ein Grundstück (1230 Wien, Hochwassergasse 36) erworben und am 18.10.1999 mit dem Architekten AG einen Architektenwerkvertrag abgeschlossen. Die daraus resultierenden Pläne wurden am 21. Dezember 1999 bei der Baupolizei eingereicht. Die Bauverhandlung erfolgte am 31. Jänner 2001, die Zurückziehung des Antrags auf Baubewilligung am 17.12.2001.

Die Bw. erläutert im Rahmen ihrer Berufung, das Projekt hätte aufgrund schwerwiegender

Planungsmängel komplett neu geplant werden müssen was zusätzlich zu hohen Planungskosten geführt und die Eröffnung um weitere Jahre verzögert hätte.

Aus der verbindlichen Beauftragung des Architekten zur Planung (Zahlungen erfolgte nach Vorlage von 5 Teihonorarnoten über gesamt S 725.000,00 netto) ist die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung ableitbar, zumal Art und Umfang des gemäß Architektenwerkvertrages näher bezeichneten Bauvorhabens eindeutig auf eine weitaus überwiegende betriebliche Verwendung schließen lassen.

Der Zeitraum zwischen Anschaffung der Liegenschaft und Bauverhandlung spricht für die Absicht einer zielstrebigen Verwirklichung und Schaffung einer Einkunftsquelle. Betriebsausgaben können bereits vor Betriebseröffnung anfallen (vgl. hiezu Quantschnigg/Schuch § 4 Rz. 38 mit zahlreichen Verweisen). Die unternehmerische Tätigkeit beginnt nicht erst mit der Einnahmenerzielung, sondern bereits mit der Aufnahme der auf die Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit, weshalb auch Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft begründen und zum Vorsteuerabzug berechtigen (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des Steuerrechtes⁶ S 367).

Der Bw. ist zuzustimmen, dass die Neuplanung angesichts der Tatsache, dass der beauftragte Architekt kurze Zeit nach der Bauverhandlung unter Sachwalterschaft seines Sohnes gestellt werden musste und somit zur Plankorrektur nicht mehr herangezogen werden konnte mit weiteren Kosten verbunden gewesen wäre.

Angesichts der mit Eingabe vom 3.5.2004 vorgelegten Prognoserechnung der Bw. (die dem Kreditinstitut als Entscheidungsgrundlage für die Mittelvergabe diente) mit hohen Überschüssen wäre eine entsprechende Plankorrektur jedoch ebenso wie die damit verbundene zeitliche Verzögerung der Betriebseröffnung verkraftbar gewesen.

Es stellt sich somit die im weiteren Verfahren zu klärende Frage, ab welchem Zeitpunkt die Absicht der Schaffung einer Einkunftsquelle aufgegeben wurde. Dieser Zeitpunkt wird, wie die Bp. richtig erkannt hat dann anzunehmen sein, wenn die Bw. nach Kenntnis der Planungsmängel dieselben nicht zielstrebig beseitigt hat.

In weiterer Folge wäre u.a. aufgrund der fast vollständigen Fremdfinanzierung allenfalls zu prüfen, ob die geplante Tätigkeit nicht bereits von vorneherein zur Erzielung von Einkünfteüberschüssen objektiv ungeeignet war (Liebhabereibetrachtung). Auf den Hinweis des Prüfungsorganes im Rahmen der Stellungnahme zur Betriebsprüfung, wonach die Verluste der Bw. teilweise aus Aufwendungen stammen die der Privatsphäre der Gesellschafter zuzurechnen sind, wird Bedacht zu nehmen sein.

Da wie aufgezeigt bei Erlassung der gegenständlichen Bescheide Ermittlungsmängel unterlaufen sind liegen die Voraussetzungen für eine im Ermessen der h.o. Behörde liegende Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO vor.

Aufgrund des zu erwartenden Umfanges der Ermittlungshandlungen verbunden mit dem Erfordernis, sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Partei zur Stellungnahme

vorzulegen (§ 115 BAO) sowie dem Verständnis des UFS als primäres Kontroll- und Rechts-schutzorgan erscheint es im vorliegenden Fall zweckmäßig die Abgabenbehörde 1. Instanz mit den Ermittlungen unter Zurückverweisung der Sache zu betrauen.

Wien, am 22. November 2007