



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W., vertreten durch TAXCOACH WP und StB GmbH, Wien, Langackergasse 18, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2008 entschieden:

1) Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2008 werden insoweit abgeändert, als eine Feststellung von Einkünften unterbleibt.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende GmbH & Co KEG (nunmehr: KG; idF: Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7.11.2001 gegründet. Nach Punkt II des Vertrages ist persönlich haftende Gesellschafterin (Komplementärin) die Dr. J.. T. GmbH, die ihre Arbeitskraft einbringt. Kommanditist ist Dr. U. T., Arzt, mit einer Vermögenseinlage von € 100.

Betriebsgegenstand ist nach Punkt III der An- und Verkauf und die Vermietung der Liegenschaft Wien, S.-Gasse. Nach Punkt VII erhält die Dr. J.. T. GmbH für ihre Geschäftsführertätigkeit und als Haftungsvergütung einen Betrag von jährlich € 4.500.

Ansonsten ist Dr. U. T. alleine am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. Dr. U. T. ist weiters Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Dr. J. T. GmbH.

Am 16.11.2001 schloss die Bw. mit Fr. V. H., geb. 1921, einen Kaufvertrag über die Liegenschaft Wien, S.-Gasse, ab. Als Kaufpreis wurde € 363.364,17 vereinbart, als Übergabestichtag 1.1.2002. Die Käuferin räumte ferner der Verkäuferin das lebenslängliche, höchstpersönliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude im bisher geübten, uneingeschränkten Umfang ein. Die Vertragsparteien vereinbarten ferner die grundbücherliche Sicherstellung des Wohnungsgebrauchsrechts.

Die Verkäuferin verpflichtete sich, für die Dauer der tatsächlichen Ausübung des Wohnungsgebrauchsrechts sämtliche auf die gegenständlichen Räumlichkeiten entfallende Betriebskosten, die Kosten der Versorgungseinrichtungen (Strom, Gas, Telefon) sowie Reparaturen, die durch die gewöhnliche Abnutzung bedingt sind, aus eigenem zu bezahlen. Die Käuferin verpflichtete sich, ab 1.1.2002 die liegenschaftsbezogenen Steuern und Abgaben und insbesondere die Prämien der Hausversicherung sowie die Kosten der Schneeräumung zu tragen.

Im Fragebogen für Gesellschaften gab die Bw. als Art der Geschäftstätigkeit „Vermietung und Verpachtung“ an. Für die Streitjahre erstellte sie allerdings Bilanzen, machte mit der Liegenschaft zusammenhängende Vorsteuern geltend und erklärte Verluste aus selbständiger Arbeit, die insbesondere aus Fremdfinanzierungskosten und AfA resultieren. Die Veranlagung erfolgte zunächst erklärungskgemäß.

Bei der Bw. fand sodann eine die Umsatzsteuer sowie die Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) umfassende Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2007 statt. Dem Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) ist u.a. Folgendes zu entnehmen:

„Im Zuge der Schlussbesprechung wurde vom steuerlichen Vertreter angegeben: „Dr. T. beabsichtigt auf der Liegenschaft S.-Gasse nach Freiwerden ein Ordinationsgebäude zu errichten und dieses für seine orthopädische Ordination, die er derzeit am Standort E. betreibt, zu nutzen (Ärztzentrum). Die Erhebungen der Betriebsprüfung haben ergeben, dass die Verkäuferin der Liegenschaft, Frau H. V., nach wie vor in dem Gebäude wohnhaft ist. Aufgrund des lebenslangen Wohnungs- und Nutzungsrechtes der Verkäuferin Frau H. steht der KEG keine (volle) Verfügungsmacht über die Liegenschaft zu. Bei Belastung einer Liegenschaft mit einem Wohnrecht ist die Einkunftsquelleneigenschaft schon aus diesem Grunde zu versagen.“

Die Betriebsprüfung hat weiters festgestellt, dass bis heute keine Maßnahmen zur Ausübung einer einkunftsbringenden Tätigkeit gesetzt wurden. Es wurden keine Schritte zur Nutzung der Liegenschaft unternommen und keine Maßnahmen zur Errichtung eines Ärztzentrums gesetzt wie zB Konzepterstellung, Bauplanung, Einholen einer Baugenehmigung.

Eine betriebliche Tätigkeit kann zwar bereits in der Vorbereitungsphase vorliegen, dazu ist allerdings notwendig, dass der innere Entschluss des StPfl. zur Aufnahme der Tätigkeit durch entsprechende Handlungen dokumentiert und zielstrebig auf die Betriebseröffnung hingearbeitet wird.

Die Erhebungen der Betriebsprüfung haben ergeben, dass mangels entsprechender Aktivitäten Vorbereitungshandlungen verneint werden müssen. Es wurde bis dato weder eine Vermietungs- noch eine Errichtungstätigkeit aufgenommen.

Die KEG kann durch die Belastung mit dem Wohnrecht die Liegenschaft weder nutzen noch verwerten. Bis zur Erlangung der vollen Verfügungsmacht über die Liegenschaft und den sich daraus ergebenden rechtlichen Möglichkeiten zur Aufnahme einer betrieblichen Tätigkeit liegt lediglich die Anschaffung und Haltung von Vermögen vor. Es eröffnen sich vielfältige Möglichkeiten zur Nutzung der Vermögensanlage (Vermögensverwaltung, Errichtung, Verkauf der Liegenschaft), die jedoch unterschiedliche steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen. Für die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben und Vorsteuern sind weder die bloße Absichtserklärung über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der StPfl. die Möglichkeit zur Erziehung von Einkünften erwägt, ausreichend.

Liegt eine der KEG zurechenbare Betätigung mangels Schaffung ihrer rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse nicht vor, dann ist die Ansicht die Liegenschaft diene der Einkunftserziehung schon im Vorfeld zum Scheitern verurteilt.

Eine nicht entfaltete Tätigkeit entzieht sich einer Beurteilung ihrer konkreten Ertragsaussichten und stellt keine Einkunftsquelle dar; den negativen Einkünften und dem Vorsteuerabzug ist die steuerliche Anerkennung zu versagen.“

Das Finanzamt erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen Bescheide für die Jahre 2003 bis 2007, in denen es die Umsatzsteuer und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit Null festsetzte. Weiters erließ es auch für das Jahr 2008 gleichlautende Bescheide.

Die Bw. erhob gegen die Umsatzsteuerbescheide und die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2003 bis 2008 fristgerecht Berufung und führte dazu begründend aus:

„Anlässlich dieser Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass es sich bei der Liegenschaft in Wien, S.-Gasse um reine Vermögensverwaltung im Rahmen der privaten Sphäre handelt und mangels Mieterträge keine Einkunftsquelle vorliegt.

Dem ist aus folgenden Gründen zu widersprechen:

Die Liegenschaft sollte von Anfang an nicht Vermietungszwecken, sondern der unmittelbaren Ausübung der ärztlichen Tätigkeit dienen. Dies ist allein schon deshalb zum Ausdruck gekommen, als die Einkünfte der KEG stets als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt und veranlagt wurden.

Von Dr. T. wurde Liegenschaft im Rahmen vorliegender KEG in der Absicht erworben, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten und dieses als Ärztezentrum zu nutzen. Auf Grund der Eigenschaft der Liegenschaft (Bauklasse III, räumliche Nähe) ist diese besonders für diesen Zweck geeignet. Dies umso mehr, als Herr Dr. T. schon seit Jahren in unmittelbarer Nähe an der Adresse Wien, E. eine ... Ordination im Rahmen eines von ihm organisierten Ärztezentrums betreibt.

Auf Grund des starken Zustromes an Patienten ist diese Ordination räumlich an der Grenze der Kapazität angelangt. Eine Ersatzinvestition in rd 50 m Entfernung und in ebenso verkehrsgünstiger Lage soll den Patientenstock erhalten und den Kapazitätsengpass beseitigen.

Die betriebliche Notwendigkeit ist eindeutig gegeben. Das Projekt „Ärztezentrum“ kann in Angriff genommen werden, wenn die vorherige Eigentümerin, Frau V. H., geb. 1921, auf ihr Nutzungsrecht auf Grund ihres hohen Alters verzichten muss.

Somit handelt es sich bei vorliegender Liegenschaft mit Sicherheit nicht um private Vermögensverwaltung, sondern vielmehr um Betriebsvermögen (selbständige Arbeit).“

Der Betriebsprüfer gab zu dieser Berufung folgende Stellungnahme ab:

„Die Berufung richtet sich gegen die Feststellung der Bp, dass es sich bei der Liegenschaft in Wien, S.-Gasse um reine Vermögensverwaltung im Rahmen der privaten Sphäre handelt und dass somit keine Einkunftsquelle vorliegt.

Der Berufungswerber wendet ein, dass die Liegenschaft Betriebsvermögen darstellt, und ein Ärztezentrum errichtet werden soll.

Aus den Steuererklärungen und aus den vorgelegten Unterlagen war der Betriebszweck nicht eindeutig erkennbar.

Laut Gesellschaftsvertrag ist der **Betriebsgegenstand** der KEG
An- und Verkauf und die Vermietung der Liegenschaft S.-Gasse

Laut Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung (Verf 16) ist die **ausgeübte Tätigkeit**
Vermietung und Verpachtung

Laut Beilagen zur Bilanz 2007 - Arztpraxis

Es wurden in den Steuererklärungen 2002 bis 2006 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt, um welche Tätigkeit es sich hierbei jedoch handelt wurde niemals bekannt gegeben.

Die Liegenschaft S.-Gasse wurde 2001 von der KEG erworben. Da jedoch lt. Kaufvertrag vom 16.11.2001 der Verkäuferin das lebenslängliche, höchstpersönliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt wurde, hat die KEG keine Verfügungsmacht über die Liegenschaft.

Es wurde mittels Erhebungen festgestellt, dass bis heute keine Maßnahmen zur Ausübung einer einkunftsbringenden Tätigkeit gesetzt wurden. Es wurden keine Schritte zur Nutzung der Liegenschaft unternommen und keine Maßnahmen zur Errichtung eines Ärztezentrums gesetzt.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sind die mit der Grundstücksanschaffung (AfA und Zinsen) und der Verwaltung des Vermögens (Müllabfuhr, Grundbesitzabgabe etc) verbundenen Aufwendungen nicht im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Einkunftsquelle angefallen. Die Anschaffung stellt vielmehr eine Vermögensanlage ohne Einkunftserzielung dar.

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist erst dann betrieblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung übersteigt.

Die KEG hat bisher keinerlei Tätigkeit ausgeübt.

Die KEG hat keine Verfügungsmacht über das angeschaffte Grundstück.

Sollte tatsächlich eine Arztpraxis oder ein Ärztezentrum errichtet werden, ist nicht bekannt, inwieweit umsatzsteuerpflichtige Einnahmen erzielt werden sollen (Ärzte).

Meines Erachtens wäre die Berufung aus folgenden Gründen abzuweisen:

Umsatzsteuer - Vorsteuerabzug

a) Falls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Es würde sich um eine **Vermietung von Geschäftsräumen** handeln.

Eine Option zur Steuerpflicht ist erst frühestens möglich, wenn verbindliche Verträge vorliegen.

b) Arztpraxis - unecht befreite Umsätze

Da noch nicht feststeht, ob überhaupt jemals steuerpflichtige Umsätze erzielt werden, ist der Vorsteuerabzug derzeit zu verneinen.

Einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte

Da derzeit keine betriebliche Tätigkeit, die den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung (Verwaltung des eigenen Vermögens) übersteigt, wären die Verluste nicht ausgleichs- und vortragsfähig."

Die Bw. entgegnete, Maßnahmen zur einkunftsbringenden Tätigkeit könnten auf Grund des lebenslänglichen Nutzungsrechtes der Verkäuferin naturgemäß nicht vor deren Ableben bzw. Verzicht vorgenommen werden. Umsatzsteuerliche Einkünfte aus Vermietung würden schon jetzt im Rahmen der bestehenden Arztpraxis erzielt. Derartige Einkünfte würde es auch bei Realisierung des Projektes „Ärtezentrum“ geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die Bw. per 1.1.2002 eine Liegenschaft angeschafft hat; wegen der Belastung des Objektes mit dem Wohnungsgebrauchsrecht der Verkäuferin ist aber derzeit eine Nutzung der Liegenschaft für welche Zwecke immer nicht möglich.

Während die Bw. im Fragebogen für Gesellschaften angibt, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, bringt sie nun in ihrer Berufung vor, sie erziele Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Aus folgendem Grund kann dies aber auf sich beruhen:

Betriebsausgaben und Werbungskosten können nach ständiger Rechtsprechung des VwGH unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt, wie unter den gleichen Voraussetzungen auch Vorsteuern schon vor der Erzielung von Entgelten im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Betriebsausgaben/Werbungskosten (Vorsteuern) vor der Erzielung von Einnahmen (Entgelten) 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 Erzielung von Einnahmen (Entgelten) gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist (sh. VwGH 28.5.2008, [2008/15/0013](#) mwN).

Dies alles setzt aber voraus, dass überhaupt die Möglichkeit besteht, Einnahmen bzw. Entgelte zu erzielen; im Berufungsfall ist der Bw. diese Möglichkeit aber deshalb verwehrt, weil die erworbene Liegenschaft mit dem lebenslänglichen, unentgeltlichen Wohnrecht der Verkäuferin belastet ist. Solange diese Belastung besteht, kann somit die Liegenschaft weder eine Einkunftsquelle darstellen noch unternehmerischen Zwecken dienen.

Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf die Judikatur des VwGH bezüglich der vergleichbaren Situation der Belastung einer Liegenschaft mit einem Fruchtgenussrecht (sh. hierzu auch Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 2 Rz. 47). So hat etwa der VwGH 28.10.1992, [88/13/0006](#), dem Vorbringen des Beschwerdeführers, mit seinen Aktivitäten sei das Ziel verfolgt worden, künftig (nach Wegfall des Fruchtgenussrechtes) Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung zu erzielen, weshalb der von der Judikatur geforderte klare Zusammenhang seiner Aktivitäten "mit künftigen Einkünften" damit eindeutig gegeben und bereits im Streitjahr das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen sei, Folgendes entgegengehalten:

„Dieser Argumentation ist die bereits oben zitierte hg. Rechtsprechung entgegenzuhalten, wonach auch der Umstand, daß der zivilrechtliche Eigentümer eines Mietobjektes mit der Möglichkeit rechnen kann, nach Wegfall der Belastung durch das Fruchtgenußrecht positive Einkünfte zu erwirtschaften, nichts daran ändert, daß ihm bis dahin keine Einkunftsquelle zuzurechnen ist (Erkenntnis vom 16. September 1987, 86/13/0144). Der Gerichtshof hat diesen Grundsatz auch im Fall einer relativ nur kurzfristigen (zweijährigen) Belastung einer Liegenschaft mit einem Fruchtgenußrecht betont, und darauf hingewiesen, daß im Wegfall eines Fruchtgenußrechtes eine Änderung der Art des wirtschaftlichen Engagements zu erblicken sei, die bei Beurteilung eines Mietobjektes als Einkunftsquelle nur für die Zukunft, nicht jedoch rückprojizierend für die Vergangenheit zu berücksichtigen sei (Erkenntnis vom 3. Dezember 1986, 84/13/0122).

...Die vom Beschwerdeführer entfalteten Aktivitäten mögen durchaus dazu geführt haben, daß er nach Wegfall der Belastung mit dem Fruchtgenußrecht höhere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen konnte, als dies ohne sein Tätigwerden der Fall gewesen wäre. Dies ändert aber nach dem Vorhergesagten nichts daran, daß der Erstbeschwerdeführer im Streitzeitraum über keine Einkunftsquelle verfügte.“

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass derzeit aufgrund des Wohnrechtes der Verkäuferin keine Einkunftsquelle gegeben ist. Ab dem Zeitpunkt, ab dem das Wohnrecht erlischt, wird zu überprüfen sein, ob die Bw. nunmehr Betriebsausgaben/Werbungskosten und Vorsteuern geltend machen kann.

Somit war die Berufung, soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide richtet, als unbegründet abzuweisen; die Bescheide über die Feststellung von Einkünften nach [§ 188 BAO](#) waren insoweit abzuändern, als (mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle) eine Feststellung von Einkünften unterbleibt.

Ergänzend sei noch Folgendes ausgeführt:

Es ist dem Finanzamt aber auch Recht zu geben, dass – ungeachtet des Umstandes, dass, wie oben begründet, keine Einkunftsquelle vorliegt – der Entschluss der Bw. zur Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen (Entgelten) jedenfalls bis zur Erlassung der angefochtenen Bescheide keineswegs klar in Erscheinung getreten ist. In Rechnung zu stellen ist nämlich, dass in Punkt III des Gesellschaftsvertrags der An- und Verkauf und die Vermietung der Liegenschaft Wien, S.-Gasse als Geschäftszweck angegeben ist. Dieser Passus allein lässt bereits vermissen, in welcher konkreten Art die Nutzung der Liegenschaft erfolgen soll, was ebenfalls der Anerkennung von Vorsteuern bzw. Vorbetriebsausgaben/-werbungskosten entgegenstünde.

Wenn die Bw. schließlich in der Berufung vorbringt, die Liegenschaft sollte von Anfang an nicht Vermietungszwecken, sondern der unmittelbaren Ausübung der ärztlichen Tätigkeit dienen, weshalb Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen, so bedeutet dies offensichtlich,

dass die Bw. beabsichtigt, ein Gebäude zu errichten, das Ordinationszwecken des Kommanditisten dienen soll. Da aber aus der entgeltlichen Überlassung an ihn wieder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung resultieren würden, ist nicht erkennbar, welche Funktion die zwischengeschaltete Personengesellschaft haben soll. Naheliegend wäre vielmehr gewesen, dass der Kommanditist und Arzt die Liegenschaft in eigenem Namen anschafft und das darauf befindliche Gebäude nach Adaptierung als Ordination verwendet oder ein neues Gebäude herstellt. Da allerdings Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG unecht befreit sind, kann angenommen werden, dass die Zwischenschaltung der von Dr. U. T. absolut beherrschten Personengesellschaft dazu dienen soll, Vorsteuern aus der durchzuführenden Adaptierung bzw. Neuerrichtung des Ordinationsgebäudes zu lukrieren. Wie das Finanzamt aber richtig ausführt, scheitert ein Vorsteuerabzug – ungeachtet etwaiger Missbrauchsüberlegungen – schon daran, dass die Bw. bislang noch nicht zur Steuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG optiert hat bzw. optieren konnte.

Wien, am 3. Dezember 2010