



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Fink, Mag. Christiane Riel-Kinzer (Wirtschaftskammer) und Mag. Johann Hakel (Arbeiterkammer) im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw., Miteigentumsgemeinschaft, G., vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 2. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 6. Februar 2006 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Nichtfeststellung) für das Jahr 2004, vertreten durch Mag. Angelika Konrad, nach der am 6. Dezember 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen die als Bescheid bezeichnete Erledigung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Nichtfeststellung) für das Jahr 2004 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung im Wesentlichen folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Ehegatten P. hätten gemäß Bauansuchen vom 26. April 2004 auf einem am 4. Mai 2004 erworbenen Grundstück ein Einfamilienhaus mit Doppelgarage errichten lassen, das von ihnen

seit 21. Dezember 2004 bewohnt werde. Die Gesamtkosten einschließlich Einrichtung hätten rd. € 580.000 betragen. Am 7. Dezember 2004 sei dem Finanzamt von der bevollmächtigten Vertreterin der Berufungswerberin (Bw.) die Errichtung einer Miteigentumsgemeinschaft per 7. Jänner 2004, bestehend aus den Ehegatten P., zum Zwecke der „Veräußerung von Liegenschaften“ gemeldet worden.

Die gegenständliche Liegenschaft sei von der Bw. mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2004 an die mit Gesellschaftsvertrag vom 15. November 2004 gegründete und mit 17. November 2004 in das Firmenbuch eingetragene L. Handels-GmbH veräußert und von dieser mit Mietvertrag vom 25. Jänner 2005 gegen Zahlung eines jährlichen Mietzinses in Höhe von € 20.160 brutto (= 3,48 % der Gesamtkosten) an Karl Willibald P. vermietet worden. Der Kauf sei von der L. Handels-GmbH zur Gänze kreditfinanziert worden, wobei einerseits die Ehegatten P. als Bürge und Zahler hafteten und andererseits die Liegenschaft selbst, auch nach dem Verkauf im grundbücherlichen Eigentum der Ehegatten P. befindlich, sowie eine Karl Willibald P. als Alleineigentümer gehörende Liegenschaft in F. als entsprechende Besicherung dienten.

Die im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses angefallenen Vorsteuern seien nicht abzugsfähig, da es zur Gänze für die Privatnutzung – Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Ehegatten P. – errichtet worden sei und demnach im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich der Bw. zuzuordnen sei. Überdies sei die gewählte Konstruktion als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO zu qualifizieren, was die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuern und des Grundstücksumsatzes zur Folge habe. Die in den Rechnungen an die L. Handels-GmbH gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge in Höhe von € 46.379,04 würden jedoch gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet (vgl. Niederschrift vom 18. Mai 2005 über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung).

Gegen den diesbezüglichen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 – die unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 20. Mai 2005 für die Voranmeldungszeiträume April bis Juni, Juli bis September und Oktober bis Dezember 2004 sind mit der Erlassung des hier angefochtenen Jahresbescheides vom 6. Februar 2006 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden (vgl. Kolacny-Caganek, UStG 1994, Wien 2005, § 21, Anm 8 und Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, § 21, Tz 22 und die dort zitierte umfangreiche Judikatur des VwGH und VfGH) – und gegen den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid für das Jahr 2004 („Die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte werden nicht nach § 188 BAO festgestellt“) hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Eingangs sei festzustellen, dass das Finanzamt die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2004 zur Gänze negiert und die Umsatzsteuerveranlagung für das Streitjahr abweichend von der Umsatzsteuererklärung durchgeführt habe. In diesem Zusammenhang sei auch zu bemerken, dass in der als einzige Bescheidbegründung dienenden Niederschrift vom 18. Mai 2005 auch Feststellungen getroffen würden, die außerhalb des Prüfungszeitraumes Juli bis Dezember liegen würden.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides werde auf eine Niederschrift im Zusammenhang mit der abgabenbehördlichen Prüfung gemäß §§ 147 Abs. 1 und 144 Abs. 1 BAO und den dazugehörigen Betriebsprüfungsbericht betreffend den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 verwiesen. Da ihr wohl eine Niederschrift über eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO und eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO betr. Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 übermittelt worden sei, aber bis dato kein Prüfungsbericht, müsse davon ausgegangen werden, dass ein solcher im Zeitpunkt der Bescheidausfertigung auch noch nicht existent gewesen sei.

Da nach der derzeitigen Rechtslage der Prüfungsbericht vor der Bescheidausfertigung vorliegen müsse, liege jedenfalls ein Verfahrensmangel vor. Denn bei Feststellungen im Rahmen einer Prüfung sei die Ausfertigung eines Betriebsprüfungsberichtes zwingend vorgeschrieben. Im Übrigen beginne in einem solchen Fall die Rechtsmittelfrist erst mit dem Tag des Einlangens des Prüfungsberichtes zu laufen, was im vorliegenden Fall auch nicht gegeben sei, weshalb der Umsatzsteuerbescheid 2004 auch aus diesem Grund mit einem Verfahrensmangel behaftet sei.

Die Bw. habe die gegenständliche Liegenschaft ab ihrer Gründung am 7. Jänner 2004 bis einschließlich Dezember 2004 teilweise bebaut (halbfertiger Bau) und sodann laut Kaufvereinbarung vom 20. Dezember und Kaufvertrag vom 23. Dezember 2004 an die L. Handels-GmbH veräußert und übergeben. Der Kaufpreis sowie die Kaufabwicklung seien als fremdüblich zu bezeichnen, was vom Finanzamt auch nicht in Abrede gestellt werde. Das Finanzamt behaupte aber, dass die Liegenschaft durch die Bw. privat genutzt werde, zumal die Ehegatten P. lt. Meldebestätigung das Haus am 21. Dezember 2004 bezogen hätten. Eine Nutzung im Prüfungszeitraum sei mangels Fertigstellung – diese erfolgte im Auftrag der L. Handels-GmbH um einen Gesamtaufwand in Höhe von € 244.297,20 - überhaupt nicht möglich gewesen und im Übrigen hätten sie das Haus tatsächlich erst am 1. Jänner 2005 bezogen und in der Folge habe Karl Willibald P. als Mieter mit der L. Handels-GmbH als Vermieter am 25. Jänner 2005 einen Mietvertrag abgeschlossen, weshalb die Privatnutzung bei korrekter Beurteilung der tatsächlichen Gegebenheiten keine taugliche Begründung sein könne.

Da die Fremdüblichkeit gegeben sei – 80 % der Gesellschafter der L. Handels-GmbH seien Fremde und in ihren Entscheidungen innerhalb der Gesellschaft autonom; Treuhandverträge bestünden nicht – und vom Finanzamt auch nicht in Frage gestellt werde, stelle der Verkauf an die L. Handels-GmbH eine gravierende steuerliche und zivilrechtliche Veränderung für das Objekt dar und seien Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Objekt weder steuerlich, wirtschaftlich noch zivilrechtlich der Bw. zuzuordnen.

Es werde darauf hingewiesen, dass die zwischen der Bw. und der L. Handels-GmbH abgeschlossenen Verträge schon seit der Gründung der L. Handels-GmbH existiert hätten, aber erst am 20. und am 23. Dezember 2004 schriftlich unterfertigt worden seien. Es läge im ausschließlichen Ermessen und in der Verfügungsgewalt der fremden L. Handels-GmbH über die wirtschaftliche Verwendung und Verwertung der in ihrem Eigentum stehenden Wirtschaftsgüter zu entscheiden. Daran möge auch die Tatsache, dass die Gesellschafterin Margit P. (2 %) Geschäftsführerin der L. Handels-GmbH sei, mit Rücksicht auf die Fremdüblichkeit des Kaufpreises, der Verkaufsmodalitäten und des Mietentgeltes nichts zu ändern.

Da in der Niederschrift vom 18. Mai 2005 nicht sämtliche Argumente der Bw. vollständig und richtig wiedergegeben seien, sei diese mangelhaft und als Begründung für den angefochtenen Bescheid untauglich. Somit sei es erforderlich, diese Argumente im Rahmen der Berufung wiederholend anzuführen.

Obwohl dem Finanzamt durch entsprechende Aussagen der Bw. bekannt gewesen sei, dass die Liegenschaft bis zum Zeitpunkt der Veräußerung gar nicht nutzungsfähig gewesen sei, werde in der Niederschrift der Eindruck einer privaten Nutzung im Prüfungszeitraum erweckt. Vor dem Verkauf wäre dies bautechnisch gar nicht möglich gewesen und danach habe die Bw. nicht mehr die rechtliche Verfügungsgewalt über das Gebäude gehabt. Die Bw. habe die Vermietung des Eigentums der L. Handels-GmbH nicht beeinflussen können und der Kaufvertrag mit der L. Handels-GmbH weise auch keine diesbezüglichen Bedingungen auf.

Der Rechtstitel für die private Nutzung des Objektes ab 1. Jänner 2005 durch Karl Willibald P. sei der am 25. Jänner 2005 zwischen der L. Handels-GmbH als Vermieterin und Karl Willibald P. als Mieter abgeschlossene Mietvertrag, der als vollkommen fremdüblich zu bezeichnen sei.

Die Tatsache, dass sich Karl Willibald P. bereits am 21. Dezember 2004 an der gegenständlichen Adresse polizeilich gemeldet und Umzugsaktivitäten gesetzt hätte, sei nur auf ein Entgegenkommen der Vermieterin zurückzuführen, was angesichts des Zeitraumes von nur zehn Tagen als durchaus fremdüblich zu bezeichnen sei.

Festzuhalten sei, dass sich die L. Handels-GmbH zu 80 % im Eigentum von Mag. Heinz N. und Mag. Patricia S. befinde, die mit den Ehegatten P. weder verwandt noch verschwägert seien und auch nicht in einem freundschaftlichen Naheverhältnis stünden.

Die Tatsache, dass Mag. Patricia S. und Mag. Heinz N. Dienstnehmer der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. seien, sei für die umsatz- und einkommensteuerliche Beurteilung des Sachverhaltes völlig irrelevant, da es zwischen den Mehrheitseigentümern der L. Handels-GmbH und den Ehegatten P. keine Treuhandverträge gebe. Ebenso bestünde keine Treuhandvereinbarung zwischen Christof L. (18 % beteiligt an der L. Handels-GmbH) und den Ehegatten P.. Auch der Umstand, dass die Geschäftsführerin Margit P. der Generalversammlung gegenüber (80 % S. und N.) weisungsgebunden sei, sei in der Niederschrift vom 18. Mai 2005 bewusst nicht protokolliert worden. Dies gelte auch für den Hinweis, dass die L. Handels-GmbH als Käuferin vorrangig andere Aktivitäten (Handel mit Keramikprodukten) ausübe, was für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Bw. zweifelsfrei irrelevant sei, aber doch ihr Argument unterstütze, dass das Finanzamt nur jene ergänzenden Informationen in der Niederschrift angeführt habe, die vermeintlich dem Interesse des Finanzamtes dienen, was einen gravierenden Verfahrensmangel darstelle.

Mit Schreiben vom 3. Mai 2005 habe die Bw. dem Finanzamt unter Vorlage von Kreditverträgen und Berechnungsgrundlagen detailliert dargelegt und dokumentiert, dass das Ehepaar P. auf Grund der Einkommenssituation gar nicht in der Lage gewesen wäre, das gegenständliche Objekt zu errichten und fertig zu stellen und hierfür die Kreditfinanzierung zu übernehmen. Dieser wirtschaftlich bedeutsame Grund für das Handeln der Bw. (ein halbfertiges Objekt zu errichten und mangels wirtschaftlicher Fertigstellungsmöglichkeit zu veräußern) sei vom Finanzamt völlig ignoriert worden. Es sei interessant, dass das Finanzamt im Rahmen der gegenständlichen Prüfung zwar erhoben habe, wie die L. Handels-GmbH den Kaufpreis finanziert habe, wie die Kredite besichert seien, ob und in welchem Umfang sie Mitarbeiter beschäftigt habe und ob sie außer den Vermietungsumsätzen andere Umsätze erziele, aber die wichtigste Frage, die die wirtschaftliche Handlungsweise der Bw. definiere, aber bewusst nicht zur Beantwortung zulasse, da genau diese den Missbrauchstatbestand widerlege.

Bezüglich des vom Finanzamt behaupteten umsatzsteuerlichen Vorteiles sei Folgendes auszuführen:

Im Kalenderjahr 2004 ergebe sich eine unbestrittene Umsatzsteuerzahllast in Höhe von € 1.740,18, was wohl keineswegs einen steuerlichen Vorteil darstelle. Damit sei auch der Missbrauchstatbestand des § 22 BAO nicht erfüllt, der die Vermeidung oder zumindest Verminderung von Steuern vorsehe.

Überdies seien die Aktivitäten der Bw. aus finanziellen Gründen sinnvoll, um nicht zu sagen zwingend notwendig gewesen, da die Ehegatten P. das verkaufte Objekt nicht ausfinanzieren hätten können.

Der Vorteil der Mietvariante für das Ehepaar P. gegenüber der Kreditfinanzierung betrage monatlich, nicht wie vom Finanzamt dargestellt, ca. € 900, sondern bei zehnjähriger Betrachtungsweise monatlich € 3.940,07 (Minderbelastung) und bei zwanzigjähriger Betrachtungsweise monatlich € 2.438,92 (Minderbelastung), was wohl eine gravierende wirtschaftliche Grundlage für die Handlungsweise der Bw. darstelle. Der Hinweis, dass die Miete indexiert sei und sich deshalb die Minderbelastung im Lauf der Jahre reduziere, sei untauglich, da selbstverständlich im Laufe der Jahre auch die Kreditzinsen erhöht würden. Dies sei wirtschaftlicher Alltag und werde wohl auch vom Finanzamt nicht in Abrede zu stellen sein.

Im Jahr 2005, dem ersten Jahr der operativen Geschäftstätigkeit und Vermietungstätigkeit ergebe sich ein Verhältnis der Handelserlöse (€ 89.228,41) zu den Mieterlösen (€ 18.327,25) von 83 % zu 17 %. Dies sei wohl der beste Beweis dafür, dass die Vermietung des gewillkürten Betriebsvermögens ab 1. Jänner 2005 für die L. Handels-GmbH eine nachrangige Bedeutung habe und die Erzielung von Handelserlösen im Vordergrund stehe. Damit sei wohl die Argumentation des Finanzamtes, wonach die L. Handels-GmbH als zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft zu betrachten sei, um der Bw. steuerliche Vorteile zu verschaffen, widerlegt. Das vom Finanzamt in diesem Zusammenhang zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, greife daher rechtlich nicht.

Da sich der Prüfungsauftrag vom 2. März 2005 über den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 ausschließlich auf die Umsatzsteuer bezogen habe, habe die Abgabenbehörde in gesetzeskonformer Weise ausschließlich die Umsatzsteuer zu beurteilen, wobei Umsatzsteuer-Sonderprüfungen insbesondere formale Kriterien zu überprüfen hätten.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2004 habe das Finanzamt der Bw. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt und demzufolge wohl die Unternehmereigenschaft bestätigt. Dazu sei zu bemerken, dass die Bw. durch Erwerb einer Liegenschaft, deren teilweiser bebauung und durch den Verkauf der teilweise bebauten Liegenschaft auch tatsächlich unternehmerisch tätig geworden sei. Dies sei durch die entsprechenden Kaufvereinbarungen und Kaufverträge dokumentiert und es seien auch die Übergabe des Kaufgegenstandes und gesetzeskonform die entsprechenden Meldungen an die Abgabenbehörde (Grunderwerbsteuererklärung und Umsatzsteuervoranmeldungen) erfolgt. Da demnach eine unternehmerische Tätigkeit der Bw. tatsächlich gegeben gewesen sei und noch immer gegeben wäre, was auch vom Finanzamt durch die bescheidmäßige Vergabe der

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bestätigt worden wäre, könne im Streitjahr, insbesondere wegen der tatsächlichen bautechnischen Unmöglichkeit der Nutzung des Gebäudes nicht die private Nutzung des Gebäudes durch die Bw. unterstellt werden. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1998, 96/13/0211, könne einem Unternehmer die Unternehmereigenschaft ex tunc (rückwirkend) nicht aberkannt werden. Auf Grund der bestehenden Unternehmereigenschaft komme eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 nicht in Frage.

Das Finanzamt führe einerseits auf Seite 4 der Niederschrift vom 18. Mai 2005 unter Hinweis auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes aus, dass auf die Unternehmereigenschaft der Bw. nicht näher einzugehen sei und das zum Verkauf bestimmte Gebäude nicht dem Unternehmensbereich der Bw. zuzuordnen sei und bestätige andererseits durch den Hinweis auf § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Unternehmereigenschaft ganz klar und akzeptiere auch die Umsatzsteuerzahlungen im Kalenderjahr 2005.

Da die Bw. ausschließlich Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines zum Verkauf bestimmten Gebäudes gehabt und diesen Verkauf auch tatsächlich durchgeführt und umsatzsteuerpflichtig behandelt habe, kämen die Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 nicht zur Anwendung.

Der Sachverhalt des vom Finanzamt zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028, sei mit dem gegenständlichen keinesfalls vergleichbar, da dort ein Halbbrüderpaar eine Gebäude errichtet und an einen dieser Brüder zur privaten Nutzung vermietet habe, während hier eine Eigentumsgemeinschaft (Ehepaar) ein Gebäude teilweise errichtet und halbfertig an einen Fremden verkauft habe. Für die umsatz- und ertragsteuerliche Beurteilung dieses Verkaufsgeschäftes sei nicht die Nutzung durch den Käufer maßgeblich. Vielmehr komme es auf die Fremdüblichkeit an, die vom Finanzamt nicht bestritten werde.

Die Bw. sei selbstverständlich berechtigt, den Käufer frei zu wählen. Im Übrigen habe sie mit Mail vom 7. April 2005 dem Finanzamt einen konkreten Fall bekannt gegeben, in dem ein Wiener Finanzamt eine gleichartige Vorgangsweise als steuerlich unbedenklich beurteilt und anerkannt habe. Die Tatsache, dass der Kaufgegenstand trotz Antrages der L. Handels-GmbH am Tage der Unterfertigung der Niederschrift noch nicht verbüchert gewesen sei, sei für die steuerliche Beurteilung im Prüfungszeitraum völlig irrelevant, zumal die Durchführung von Grundbuchgesuchen beim BG Graz oft viele Monate dauere. Im Übrigen sei zu bemerken, dass am Tage der Ausfertigung des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides die Verbücherung des Rechtsgeschäftes schon längst durchgeführt gewesen wäre.

Im Prüfungsverfahren sei von der Bw. nie behauptet worden, dass der Verkauf der Liegenschaft an die L. Handels-GmbH zwingend erforderlich gewesen wäre, vielmehr hätte sie grundsätzlich auch an einen anderen Käufer verkaufen können. Sie habe aber behauptet, dass der Verkauf der Liegenschaft für sie aus wirtschaftlichen und finanziellen Gründen zwingend notwendig gewesen wäre. Vielmehr sei aber auch angemerkt worden, dass die L. Handels-GmbH aus Gründen der Kapitalausstattung und Bonitätsverbesserung ein Interesse am Ankauf der Liegenschaft gehabt hätte, dies im Hinblick auch auf künftige Finanzierungen der L. Handels-GmbH. So gesehen hätte die L. Handels-GmbH ein wirtschaftliches Interesse am Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft gehabt.

Die Tatsache, dass Karl Willibald P. bzw. Margit P. subsidiär in untergeordnetem Umfang (€ 228.000) im Hinblick auf das gesamte Investitionsvolumen (€ 580.000) der L. Handels-GmbH Haftungen für Kredite der L. Handels-GmbH übernommen hätten, führe auch zu keiner anderen Beurteilung des Sachverhaltes, da sämtliche Kriterien des Fremdvergleiches erfüllt seien und wie schon mehrfach erwähnt, die Bw. bzw. die Ehegatten P. aus Gründen zu geringen Einkommens ein Gebäude der gegenständlichen Größe und dessen Nutzbarmachung gar nicht realisieren hätten können. Das Ehepaar P. sei aus wirtschaftlichen Gründen bereit gewesen, über die Erzielung des Kaufpreises hinaus ergänzende subsidiäre Verpflichtungen einzugehen, damit das Verkaufsgeschäft jedenfalls zustande komme. Ein Scheitern des Verkaufsgeschäftes hätte wahrscheinlich wohl die Insolvenz des Ehepaares P. bzw. der Bw. bedeutet.

Die Bw. wäre von Anbeginn in Kenntnis ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewesen und es wäre der Geschäftszweck seit Gründung der Eigentumsgemeinschaft immer auf die Veräußerung des Kaufgegenstandes ausgerichtet gewesen.

Im Rahmen des Prüfungsverfahrens und der dazugehörigen Niederschrift vom 18. Mai 2005 habe das Finanzamt widersprüchliche, nicht den Tatsachen entsprechende Argumente als Bescheidbegründung für den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid angeführt, sodass eine Nachvollziehbarkeit nicht gegeben sei, weshalb diese nicht den Anforderungen des § 93 Abs. 3 BAO entspreche. In diesem Zusammenhang sei auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Februar 2003, 98/15/0188; 27. April 2005, 2000/14/0050 und 15. Juni 2005, 2003/13/0068 zu verweisen.

Die Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 2004 wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Da sich die Niederschrift vom 18. Mai 2005 ausschließlich auf eine Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 bezogen habe, stelle diese keine taugliche Begründung für den Feststellungsbescheid dar, was als Verfahrensmangel zu qualifizieren sei.

Im Zeitpunkt der Umsatzsteuerprüfung sei die Feststellungserklärung für das Jahr 2004 noch gar nicht beim Finanzamt eingereicht gewesen, weshalb eine „klassische Betriebsprüfung“ verfahrensrechtlich gar nicht möglich gewesen wäre. Eine nunmehrige Abgabenprüfung sei auf Grund des Wiederholungsverbot für Prüfungen desselben Zeitraumes auch nicht mehr möglich, sodass dem angefochtenen Nichtfeststellungsbescheid die einkommensteuerrechtliche Begründung fehle.

In der Berufungsergänzung vom 16. März 2006 hat die Bw. zu dem ihr vom Finanzamt übermittelten, mit „Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO“ bezeichneten Schriftsatz (ohne Ausfertigungsdatum) im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Bei näherer Durchsicht sei ersichtlich, dass es sich dabei, abgesehen von den als Deckblätter verwendeten Seiten 1 und 2, um den Text der seinerzeitigen Niederschrift vom 18. Mai 2005 handle, weshalb dadurch kein den gesetzlichen Erfordernissen des § 150 BAO entsprechender Prüfungsbericht angenommen werden könne. Da in diesem Schriftsatz die nach der Dienstanweisung Betriebsprüfung zwingend zu verwendenden Formulare Bp 66a und Bp 60 nicht enthalten seien, handle es sich nicht um einen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Prüfungsbericht, weshalb die angefochtenen Bescheide mangels gesetzeskonformer Begründung als unbegründet und gesetzwidrig zu qualifizieren wären. Da dieser Schriftsatz offenkundig erst nach der Erlassung der angefochtenen Bescheide erstellt worden sei und eine rechtsgültige Bescheidausfertigung mit gesetzeskonformer Begründung jedenfalls das Vorliegen eines Prüfungsberichtes, der schon zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigung existieren müsse, voraussetze, müsse dieser im Rechtsmittelverfahren völlig außer Acht bleiben.

In einer weiteren Berufungsergänzung vom 21. April 2006 hat die Bw. ausgeführt, dass der angefochtene Nichtfeststellungsbescheid schon deshalb rechtswidrig sei, weil die Voraussetzungen des § 188 Abs. 4 BAO, wonach eine Nichtfeststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb nur dann erfolgen dürfe, wenn die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland habe, im vorliegenden Fall nicht gegeben seien. Die Vorschriften des § 188 Abs. 1 BAO fänden ferner keine Anwendung, wenn bei nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen der alleinige Geschäftszweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt sei. Dies sei im gegenständlichen Fall auch nicht gegeben, weil die Bw. im Kalenderjahr 2005 aus ihrer Tätigkeit einen Gewinn in Höhe von € 64.241,83 erwirtschaftet habe und durch Akquirierung von weiteren Projekten auch hinkünftig unternehmerisch tätig sein werde.

---

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

#### 1) UMSATZSTEUER

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst 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.

Zufolge § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

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.

Mit der nachhaltigen Tätigkeit grenzt das UStG die unternehmerische von der nichtunternehmerischen (privaten) Tätigkeit ab. Jede nicht in die Privatsphäre fallende Tätigkeit soll nach dem Sinn und Zweck des UStG der Umsatzsteuer unterliegen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 103).

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Einnahmen angelegt ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale müssen gegeneinander abgewogen werden (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 104).

Eine einmalige Tätigkeit ist grundsätzlich als nicht nachhaltig anzusehen. Dies wäre ausnahmsweise nur dann der Fall, wenn sich aus anderen objektiven Umständen ergibt, dass noch andere Grundstücksgeschäfte geplant waren. Überdies setzt der gewerbliche Grundstückshandel eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus, was dann anzunehmen ist, wenn sich der Verkäufer mit seinen Verkaufsabsichten an den Markt, dh. an einen nicht abgeschlossenen Kreis von Personen wendet. Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist mithin nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige nur an einen bestimmten Erwerber veräußern will (vgl. Stadler/Stadler-Ruzicka, Wann kann bei Grundstücksverkäufen ein steuerpflichtiger Gewerbebetrieb unterstellt werden? Der Verkauf

von Grundvermögen sollte sorgfältig geplant werden, um unliebsame Überraschungen zu vermeiden in SWK 2000, S 598).

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 beginnt bereits mit der Dritten gegenüber erkennbaren Vorbereitung einer Leistungstätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1. Der Steuerpflichtige muss der Behörde seine Absicht, steuerbare Umsätze vorzubereiten, durch objektive Nachweise belegen. Der Nachweis kann durch Art und Umfang seiner Leistungsbezüge (Investitionen, Vorbereitungshandlungen) geführt werden, aus denen der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird. Sie sind als objektive Beweisanzeichen für die Absicht zu würdigen, eine zu steuerbaren Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie aufzunehmen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 301-303).

Ob die behauptete Absicht, durch „Veräußerung von Liegenschaften“ unternehmerisch tätig zu werden, als erwiesen anzunehmen ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

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

Auch wenn die Bw. dem Finanzamt im Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung mit 7. Jänner 2004 die (genaue) Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit mit „Veräußerung von Liegenschaften“ bekannt gegeben hat – Eingang beim Finanzamt am 6. Dezember 2004 – ist eingangs festzustellen, dass von ihr bis dato lediglich ein einziger Grundstücksumsatz abgewickelt worden ist.

Die Bw. selbst führt in der Berufungsschrift aus, dass der „Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft für sie aus wirtschaftlichen und finanziellen Gründen zwingend notwendig war und dass ein Scheitern des Verkaufsgeschäftes wahrscheinlich wohl die Insolvenz des Ehepaares P. bzw. der Eigentumsgemeinschaft P. bedeutet hätte“. Mit dieser Erklärung kann nach Ansicht des erkennenden Senates wohl nicht überzeugend dargetan werden, dass die Bw. das gegenständliche Einfamilienhaus zum Zwecke der Veräußerung im Rahmen eines steuerlich beachtlichen gewerblichen Grundstückshandels errichtet hat. Vielmehr leuchtet daraus hervor, dass sich die Bw. erst im Zuge der Bautätigkeit, angesichts der sich abzeichnenden Errichtungskosten, um der drohenden privaten Zahlungsunfähigkeit zu entgehen, zum Verkauf entschlossen hat. Hätte die Bw. tatsächlich die Absicht gehabt das gegenständliche Einfamilienhaus zum Zwecke der Veräußerung im Rahmen der Einkunftsquelle „Grundstückshandel“ zu errichten, dann hätte ja der Verkauf der Liegenschaft

den eigentlichen Inhalt der Tätigkeit gebildet und wäre nicht aus „wirtschaftlichen und finanziellen Gründen zwingend notwendig geworden“.

Auch die Ausführungen der Bw. „die Ehegatten P. hätten aus Gründen zu geringen Einkommens ein Gebäude der gegenständlichen Größe und dessen Nutzbarmachung gar nicht realisieren können“ spricht eindeutig gegen umsatzsteuerlich beachtliche Aktivitäten im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit. Hätte die Bw. von Beginn an die ernsthafte Absicht gehabt das gegenständliche Einfamilienhaus im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels zu errichten, dann wären wohl entsprechende Kostenkalkulationen und Überlegungen über die Verwertungsmöglichkeiten angestellt worden, um einen „Notverkauf“ in halbfertigem Zustand zu einem betriebswirtschaftlich nicht vertretbaren Preis und zu wirtschaftlich nicht vertretbaren Bedingungen zu verhindern.

Auch die Tatsache, dass Karl Willibald P. bzw. Margit P. im Ausmaß von € 228.000 Haftungen für Kredite der Käuferin als Bürgen und Zahler übernommen haben, ist nach Ansicht des erkennenden Senates ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Errichtung des Einfamilienhauses und der Verkauf der Liegenschaft nicht im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgt ist, sondern der eigentliche Zweck der Transaktion in der Schaffung von Wohnraum zur Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses zu suchen ist. Wäre nämlich tatsächlich der Geschäftszweck des Grundstückshandels und nicht die Sicherung der eigenen Wohnversorgung im Vordergrund gestanden, dann hätte die Bw. sicherlich einen Käufer mit entsprechender Finanzkraft gesucht und wäre keinesfalls bereit gewesen im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kaufpreises eine Haftung zu übernehmen. Darüber hinaus ist festzustellen, dass zusätzlich auch eine Karl Willibald P. als Alleineigentümer gehörende Liegenschaft in F. als Besicherung des Kredites für den Kaufpreis der Käuferin dient. Die Bereitschaft zur Haftungsübernahme und zur Besicherung ist aber wohl damit erklärbar, dass die L. Handels-GmbH, deren Geschäftsführerin Margit P. war, als Käuferin bereit war mit Karl Willibald P. einen Mietvertrag abzuschließen, wodurch das Wohnbedürfnis des Ehepaares P. gesichert war. Die Bw. führt in diesem Zusammenhang in der Berufungsschrift selbst aus, dass sie „aus wirtschaftlichen Gründen bereit war, über die Erzielung des Kaufpreises hinaus ergänzende subsidiäre Verpflichtungen einzugehen, damit das Verkaufsgeschäft jedenfalls zustande kommt. Bei Scheitern des Verkaufsgeschäftes hätte dies wahrscheinlich wohl die Insolvenz des Ehepaares P. bedeutet“.

Auch aus den Berufungsausführungen, wonach der monatliche Kostenvorteil der Mietvariante gegenüber der Kreditvariante € 3.940,07 (bei zehnjähriger Betrachtungsweise) bzw. € 2.438,92 (bei zwanzigjähriger Betrachtungsweise) betrage, was für die gewählte Vorgangsweise wohl eine gravierende wirtschaftliche Grundlage darstelle, leuchtet nach Ansicht des erkennenden Senates die wahre Absicht der Bw., das eigene Wohnbedürfnis

entsprechend zu befriedigen, hervor. Sie selbst führt nämlich weiter aus, dass das „Ehepaar P. aus eigener wirtschaftlicher und finanzieller Kraft das kaufgegenständliche Gebäude nicht errichten und bewohnen hätte können“.

Überdies ist zu bemerken, dass bei Beurteilung der Frage, ob „gewerblicher“ Grundstückshandel vorliegt, aus der Sicht des „Eigenbedarfes“ jenes Grundstück außer Ansatz bleibt, das objektiv eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen dient (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Da demnach das strittige Veräußerungsgeschäft als einziger Umsatz des Streitjahres im Rahmen der steuerlichen Beurteilung außer Ansatz zu bleiben hat, ist jedenfalls im Streitjahr 2004 keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 UStG 1994 gegeben, weshalb der beantragte Vorsteuerabzug nicht gewährt werden kann.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Erwägungen erübrigt es sich auf die Argumentation der Bw., wonach der Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft und das Mietverhältnis fremdüblich seien, näher einzugehen.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Berufungsausführungen, wonach die Privatnutzung nicht wie vom Finanzamt auf Grund der polizeilichen Meldung angenommen, bereits ab 21. Dezember 2004, sondern tatsächlich erst ab 1. Jänner 2005 erfolgt sei, nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass es sich dabei nur um eine zeitliche Differenz von 10 Tagen handelt ist für die steuerliche Beurteilung des strittigen Liegenschaftsverkaufes das nachfolgende tatsächliche Geschehen jedenfalls in die Würdigung des Sachverhaltes des Streitjahres 2004 einzubeziehen.

Auch aus der Tatsache, dass das Finanzamt bescheidmässig eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vergeben hat, kann nichts für die Bw. gewonnen werden. Denn ob die im Antrag auf Vergabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bekannt gegebene Geschäftstätigkeit – Veräußerung von Liegenschaften - tatsächlich ausgeübt wird, kann vom Finanzamt im Zeitpunkt der Vergabe nicht mit bindender Wirksamkeit für die Zukunft festgestellt werden. Vielmehr ist nach Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zurückzunehmen, wenn das Vorhandensein der für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebenden tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Im Übrigen hat die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nur Bedeutung im Rahmen der Binnenmarktregelung (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2005, Art. 28 BMR, Tz 1).

Aus dem von der Bw. in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1998, 96/13/0211, kann aus folgenden Erwägungen nichts für die Bw. gewonnen werden:

In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass es zur Begründung der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 nicht erforderlich ist, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft.

Da im vorliegenden Fall der strittige Liegenschaftsverkauf auf Grund der obigen Erwägungen nicht dem Geschäftszweck des behaupteten Grundstückshandels gedient hat, sondern die Sicherung der eigenen Wohnversorgung im Vordergrund gestanden ist und im Übrigen aus dem vorliegenden Sachverhalt des Streitjahres nach außen gerichtete Anstalten zur Einnahmenerzielung nicht erkennbar sind, kann aus dem zitierten Erkenntnis nichts für die Bw. gewonnen werden (vgl. auch UFS 28.10.2005, RV/0515-G/05).

Bezüglich der vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid unter Zitierung der Bestimmungen des § 11 Abs. 12 und 14 UStG 1994 festgesetzten Umsatzsteuer ist lediglich klarstellend zu bemerken, dass auf Grund der obigen Ausführungen keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 UStG 1994 anzunehmen ist, weshalb die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet wird.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen erübrigt es sich auch auf die vom bevollmächtigten Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung zur Problematik des Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO näher einzugehen.

Zu den weitwendigen Ausführungen der Bw., wonach ihr wohl eine Niederschrift über eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO und eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO betr. Umsatzsteuer für den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 übermittelt worden sei, aber kein entsprechender Betriebsprüfungsbericht, was als Verfahrensmangel zu qualifizieren sei, ist Folgendes festzustellen:

Das Finanzamt hat über das Ergebnis der Außenprüfung (Umsatzsteuer-Sonderprüfung betr. die Voranmeldungszeiträume April bis Dezember 2004) eine Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO abgehalten und die diesbezügliche Niederschrift vom 18. Mai 2005 nachweislich der bevollmächtigten Vertreterin der Bw. ausgefolgt. Weshalb diese Niederschrift über die getroffenen Prüfungsfeststellungen keine rechtlich zulässige Begründung für den angefochtenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2004 – die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vom 20. Mai 2005 für die Voranmeldungszeiträume April bis Juni, Juli bis September und

Oktober bis Dezember sind mit der Erlassung des Jahresbescheides aus dem Rechtsbestand ausgeschieden - darstellen sollte, ist für den erkennenden Senat völlig unerfindlich. Denn der Unternehmer wird gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt, wobei der Jahresbescheid an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden tritt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band V, § 21, Anm. 59).

An dieser Beurteilung vermögen auch die diesbezüglichen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung, die sich im Wesentlichen in einer Wiederholung der Berufungsausführungen und deren Ergänzungen erschöpfen, nichts zu ändern, da gerade Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 93, Tz 16).

#### EINHEITLICHE UND GESONDERTE FESTSTELLUNG

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Wenn der „Bescheid“ keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthält, entfaltet er in seinem Abspruch über die Feststellung (bzw. das Unterbleiben einer Feststellung) von Einkünften nach § 188 BAO im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung (vgl. VwGH 28.1.2005, 2001/15/0092; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028 und VwGH 2.7.2002, 98/14/0223).

Da der angefochtene Bescheid, der der bevollmächtigten Vertreterin als vertretungsbefugter Person im Sinne der Bestimmung des § 81 BAO zugestellt worden ist, offenkundig keinen Hinweis im Sinne des § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO enthält, ist die Zustellwirkung im Sinne der vorhin zitierten Bestimmung nicht eingetreten. Da demnach der angefochtenen Erledigung keine Bescheidwirkung zukommt, war die Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 2. Jänner 2007