

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache A. B., Adresse1, vertreten durch Vertreter1, Adresse2, über die Beschwerde vom 07.10.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Z. vom 20.09.2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### 1. Anfrage

Mit Schreiben vom 28.02.2008 stellte die steuerliche Vertretung von A. B. (in der Folge kurz BF) an die belangte Behörde ein Auskunftersuchen bezüglich der Qualifizierung der Liegenschaften des BF.

Mit Schreiben vom 19.08.2008 brachte die steuerliche Vertretung ergänzend vor:  
*„Trotz der überwiegenden Tätigkeit als Vermieter wird der Gewinn gem. § 4/1 EStG ermittelt, da weder eine räumliche noch eine organisatorische Trennung zwischen der Realitätenvermittlung und –veräußerung und der Liegenschaftsvermietung gegeben ist. ... Der konkrete Anlass für meine Anfrage ergibt sich daraus, da mein Mandant infolge der geplanten Pensionierung das gesamte Areal der ehemaligen Fabrik Y. mit Ausnahme der noch in seinem Besitz befindlichen Grundstücksparzellen der beiden Wohnparks sowie das Verwaltungsgebäude einschließlich der dazu gehörigen Parzelle veräußert werden soll, wobei derzeit Verhandlungen mit einem Interessenten geführt werden.“*

Am 22.10.2008 beantwortete das Finanzamt Z. dieses Auskunftersuchen dahingehend, dass aufgrund der gewerblichen Tätigkeit in Form eines Grundstückshandels eine Zuordnung zum Umlaufvermögen anzunehmen sei.

## 2. Veranlagung und Berufung

Entgegen dieser Beurteilung qualifizierte der BF in der Einkommensteuererklärung 2007 einen aus dem Verkauf eines Grundstücks in Y. resultierenden Gewinn als steuerfreien Verkauf von Anlagevermögen. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle durch das Finanzamt wurde der Betrag von EUR 5.305,- dem steuerlichen Ergebnis wieder hinzugerechnet. In der aufgrund der Berufung ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 06.05.2009 erfolgte die Abweisung mit der in der Auskunftsbearbeitung dargelegten Begründung. Ein weiteres Rechtsmittel wurde damals nicht ergriffen.

Im Jahr 2008 wurden wiederum steuerfreie Erträge erklärt, welche hauptsächlich Liegenschaften in X. betrafen. Die belangte Behörde rechnete den Betrag von EUR 302.695,- dem steuerlichen Ergebnis wieder hinzu, worauf eine Berufung folgte.

Der BF erklärte im Jahr 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer. Die angegebene Branchenkennzahl steht für „Vermietung und Verpachtung von eigenen Grundstücken“, wobei das Vorliegen eines „Mischbetriebes“ erklärt wurde. Der Gewinn wurde letztmalig nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, im Jahr 2010 erfolgte schließlich der Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988.

Auch in der Einkommensteuererklärung 2009 wurde bei der Ermittlung des Gewinnes ein Betrag von EUR 113.321,- in Abzug gebracht, der sich aus der Differenz des Erlöses aus dem Verkauf der Liegenschaften in Y. und den dazugehörigen Buchwerten ergibt (die Liegenschaft in X. wurde zum Buchwert von EUR 9.224 verkauft).

Entgegen der Auskunftsbearbeitung vom 22.10.2008 sei nach Ansicht des BF dieser Gewinn bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 idF vor Stabilitätsgesetz 2012 nicht zu erfassen, da es sich um Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens handeln würde.

Bei der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 24.09.2010 ordnete die belangte Behörde die verkauften Grundstücke jedoch dem Umlaufvermögen zu und rechnete dem Gewinn EUR 113.321,- wieder zu.

In der gesondert ergangenen Bescheiddarstellung vom 20.09.2010 wurde folgendes ausgeführt:

*„Grundsätzlich ist für die Zuordnung von einzelnen Liegenschaften zum Umlauf- oder Anlagevermögen die Zweckwidmung in Verbindung mit der Zeitkomponente von entscheidender Bedeutung. Werden Liegenschaften erworben, um sie dauernd im Betrieb zu nutzen, sind Sie dem Anlagevermögen zuzurechnen. Werden Liegenschaften erworben, um sie zu veräußern, stellen sie Umlaufvermögen dar. Die Vermögensnutzung wurde vorzeitig beendet. Da der Pflichtige auch sonst im beträchtlichen Umfang im Grundstücksgeschäft (als gewerblicher Grundstückshändler) tätig ist, war nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass die Vermögensverwertung im Vordergrund stand.“*

Mit Eingabe vom 07.10.2010, eingelangt am 11.10.2010, wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde (damals noch Berufung) erhoben.

Der BF beantragte die Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes aus Grund und Boden iHv. EUR 113.321,- als steuerfreie Einkünfte. Zur Begründung wurde auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 12.05.2010 verwiesen.

Die Berufung bezüglich 2008 wurde von der belangten Behörde dem UFS am 09.06.2010 vorgelegt und dort unter der GZ RV/0698-L/10 geführt. Die Berufung bezüglich 2009 wurde am 20.10.2010 vorgelegt und unter der GZ RV/1264-L/10 geführt.

Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens wurden am 29.11.2013 vom steuerlichen Vertreter Unterlagen beigebracht, die eine langfristige Vermietung mehrerer Grundstücke an Herrn C. zu landwirtschaftlichen Zwecken und damit eine Zugehörigkeit zum Anlagevermögen belegen sollten. Diese Unterlagen umfassten Pachtschillingabrechnungen im Jahr 2009 und 2010 und eine Aufstellung der an Herrn C. verpachteten Flächen.

Mit E-Mail des UFS vom 05.12.2013 an den steuerlichen Vertreter wurde darauf hingewiesen, dass mit den vorgelegten Unterlagen eine Vermietung seit der Anschaffung nicht nachgewiesen sei und sich das Grundstück 64/1 in der Pachtflächenaufstellung nicht wiederfinde.

### **3. Berufungsvorentscheidung**

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.12.2013 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ausgefertigten Begründung vom selben Tag führte die belangte Behörde aus:

*„Zu den strittigen Veräußerungsgewinnen aus dem Areal Y. iHv. EUR 113.321,- konnte mit den dazu übermittelten Unterlagen vom 29.11.2013 eine langfristige Verwendung der Grundstücke zu Vermietungszwecken nicht nachgewiesen werden. Im Detail wird auf die Ausführungen im E-Mail des UFS vom 05.Dezember 2013 verwiesen.*

*Der Umstand, dass vom Areal Y./W. nicht nur Grundstücke der Wohnparks, sondern auch von den übrigen Gewerbe- und Landschaftsflächen (Konto 0300 lt. Anlagenverzeichnis) laufend Grundstücke in nicht unerheblichem Ausmaß verkauft wurden und der Erwerb der Liegenschaft größtenteils fremdfinanziert wurde, spricht in hohem Maße dafür, dass für die streitgegenständlichen Grundstücke eine bedingte Veräußerungsabsicht vorlag und diese daher dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind.“*

### **4. Vorlageantrag**

Mit Schreiben vom 23.01.2014 beantragte der BF durch seine steuerliche Vertretung (nach Fristverlängerung) die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

In Ergänzung zur Beschwerde wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*„Unser Mandant beschäftigt sich seit mehr als 30 Jahren mit Immobilien, wobei in seiner Anfangszeit sicherlich die Vermittlung von Liegenschaften gegeben war, aber insbesondere immer die Hausverwaltungstätigkeit für zahlreiche Hauseigentümer im*

Vordergrund stand. Die Einkünfte wurden immer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt.

*Zu Areal X.:*

*Im Laufe des Kalenderjahres 1989 hat unser Mandant im Wesentlichen das gesamte Areal der ehemaligen Fabrik X. (rund 41.200m<sup>2</sup>), mit der Absicht erworben, dort einen privaten Gewerbepark zu schaffen und die einzelnen Liegenschafts- und Gebäudeteile an zahlreiche Interessenten (in erster Linie Gewerbetreibende) zu vermieten. Zu diesem Zweck wurden von ihm umfangreiche Sanierungs- und Ausbaumaßnahmen durchgeführt, um für die Mieter interessante Lokalitäten zu schaffen. ... Unser Mandant hat auch nicht die Absicht, wesentliche weitere Teile aus dem Areal X. zu veräußern, sondern ausschließlich zu vermieten, wobei die Mieterlöse derzeit jährlich mehr als EUR 1 Mio betragen. Es kann daher keinesfalls unterstellt werden, dass die vor mehr als 20 Jahren erworbenen Liegenschaften nicht dem Anlagevermögen zuzurechnen wären. ... Da die Tätigkeit unseres Mandanten über jene einer reinen Vermögensverwaltung hinausgeht, handelt es sich daher nicht um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern um Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit, wobei bisher der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt wurde.*

*Zu Areal Y.*

*Eine vergleichbare Vorgangsweise erfolgte mit dem im Wesentlichen im Kalenderjahr 1992 erworbenen Areal der ehemaligen Fabrik Y., nur handelt es sich hiebei um ein ungefähr 10-mal so großes Areal wie in X.. Auch dieses Areal wurde mit der Absicht erworben, dort einen privaten Gewerbepark zu schaffen und die einzelnen Liegenschafts- und Gebäudeteile an zahlreiche Interessenten zu vermieten. Auch hier wurden umfangreiche Sanierungs- und Ausbaumaßnahmen durchgeführt, um für die Mieter interessante Lokalitäten zu schaffen. Der Unterschied zu X. besteht darin, dass vom erworbenen Areal zwei Liegenschaftsbereiche, nämlich der Wohnpark W. mit einem Ausmaß von ca. 70.000m<sup>2</sup> und der Wohnpark Y. im Ausmaß von rund 100.000m<sup>2</sup>, von vornherein nicht der Vermietung dienen sollten, sondern diese Areale wurden parzelliert und einzeln im Laufe der Jahre an Privatpersonen veräußert, da hier eine reine Wohnsiedlung mit Einfamilienhäusern entstehen sollte. Der Großteil dieser Parzellen ist inzwischen veräußert. Bei diesen beiden Arealen handelt es sich ausschließlich um Umlaufvermögen, da diese Areale von vornherein für den Verkauf bestimmt waren. Die beim Verkauf entstehenden Gewinne wurden immer auch steuerlich wirksam behandelt und sind nicht Gegenstand dieser Beschwerde. Da ursprünglich der Erwerb einheitlich erfolgte, wurde bei der bilanziellen Darstellung keine Trennung in Anlage- und Umlaufvermögen durchgeführt, sodass das gesamte Areal als Anlagevermögen ausgewiesen ist.*

*Was die Grundstücksverkäufe betrifft, so waren teilweise Verkäufe deshalb erforderlich, weil an die Bundesstraßenverwaltung nicht unerhebliche Teile zur Errichtung der Straßeninfrastruktur abgetreten werden mussten.*

*Zur Finanzierung der umfangreichen Investitionen und Sanierungsmaßnahmen wurden im Wesentlichen Bankkredite aufgenommen, sodass laufend Rückzahlungen zu tätigen waren. Da teilweise die vereinbarten Tilgungsraten nicht zum vorgesehenen Termin geleistet werden konnten, haben Kreditinstitute darauf gedrängt, dass unser Mandant liquide Mittel schaffen muss, um seinen Verpflichtungen nachkommen zu können (siehe Vergleich mit Bank V. vom 29.04.2003). Aus diesem Grund war unser Mandant genötigt, teilweise Liegenschaftsverkäufe durchzuführen, um die gebundenen Mittel in liquide Mittel umwandeln zu können.*

*Teilweise sind auch Verkaufserlöse (z.B. mit D.) enthalten, wobei der Verkauf von nicht mit dem Areal Y. zusammenhängenden ursprünglich landwirtschaftlichen Gründen getätigt wurde um andererseits vom Käufer an das Areal Y. angrenzende Liegenschaften zur besseren Arrondierung des Areals zu erwerben. Auch hierbei stand nicht der Verkauf von Liegenschaften im Vordergrund, sondern wiederum die bessere Ausgestaltung des Areals, um es für weitere Mieter interessant zu machen. ...*

*Der weitaus überwiegende Zweck der Verwendung der Liegenschaften dient der Vermietung und auch die Haupttätigkeit unseres Mandanten betrifft die Vermietung. ... Wie eingangs erwähnt, liegt zwar bei unserem Mandanten aufgrund seiner umfangreichen Tätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit vor, doch handelt es sich um die Betreuung von privaten (nicht kommunalen) Gewerbeparks. ...*

*Es handelt sich bei unserem Mandanten nicht um einen Grundstückshändler, sondern um einen Liegenschaftseigentümer, der diese Liegenschaft nicht nur vermietet, sondern über den Vermietungsrahmen hinaus wesentlich umfangreichere Tätigkeiten vornimmt, die insgesamt zu einer gewerblichen Tätigkeit führen. Aufgrund des objektiven Gesamtbildes steht jedoch die Nutzung der Liegenschaften (ausgenommen Wohnparks) und nicht die Verwertung der Liegenschaften im Vordergrund. Da Grund und Boden „ewig“ genutzt werden kann, kann im gegenständlichen Fall sicherlich nicht auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Grund und Boden abgestellt werden. Die Intention bei Erwerb des Areals im Jahr 1992 war nicht ein beabsichtigter Wiederverkauf, sondern die Installierung eines Gewerbeparks, was bezogen auf 2009, inzwischen bereits seit 17 Jahren erfolgt. ...*

*Es bestand von vornherein die Absicht diese Areale als privatwirtschaftliche Gewerbeparks im Eigentum zu behalten und entsprechend zu nutzen. Dass einzelne Liegenschaftsteile veräußert wurden, ist nur ein Nebenprodukt und sicherlich nicht von wesentlicher Bedeutung für das Gesamtbild, da von den Verkaufserlösen des Areals Y., die im Zeitraum bis einschließlich 2009 rund EUR 10,6 Mio betragen haben, rund 50% auf die Verkaufserlöse der Wohnparks entfallen. Natürlich ist der Verkaufserlös im Verhältnis zu den Mieterlösen groß, doch bezogen auf den Gesamtwert des Areals sind die außerhalb der Wohnparks veräußerten Grundstücke mit einem Verkaufspreis von rund EUR 5,3 Mio nur ein kleiner Teil der betrieblich genutzten und somit dem Anlagevermögen zuzurechnenden Grundstücke. Da in den Verkaufserlösen auch Gebäude enthalten sind, sind die auf Grund und Boden entfallenden Teile ohnehin nur ein Minimalanteil.*

*Zu den Grundstücken 89 und 63:*

*Diese Parzellen wurden 1992 im Rahmen des Erwerbes des gesamten Areals der ehemaligen Fabrik erworben. Die Verkäuferin hatte die Parzelle 89 mit Pachtvertrag vom 14.11.1980 an Herrn C. und die Parzelle 63 an Herrn E. verpachtet. Herr B. ist in diese Pachtverträge eingetreten.*

*Von der Gesamtfläche von rund 47.000m<sup>2</sup> wurden 1.004m<sup>2</sup> von der Gemeinde für einen Radweg abgelöst; ansonsten wäre es sicherlich zu einer Enteignung gekommen.*

*Zu den Grundstücken 63/4 und 64/1*

*Diese Grundstücke wurden gemeinsam mit anderen Grundstücken mit Kaufvertrag vom 26.05.1994 von Herrn F. erworben. Dieser Erwerb beinhaltet auch die Parzelle 68/1 inklusive 67. Das Gebäude auf Parzelle 67 wurde vom BF. entsprechend adaptiert und dient ihm als Verwaltungsgebäude. Da Herr F. die Parzelle 68/1 und 67 nicht alleine verkaufen wollte, war der BF auch genötigt, alle angebotenen Grundstücke zu erwerben. Soweit die erworbenen Liegenschaften landwirtschaftlich nutzbar waren, wurden diese mit Pachtvertrag vom 15.09.1994 an die Gutsverwaltung C. verpachtet.*

*Die Parzellen 64/1, 68/1, 67, 70/1 und 71/1 sind landwirtschaftlich nicht nutzbar und konnten infolge des Bewuchses nicht anderwärtig verwendet werden, sodass diese, soweit sie nicht zur Liegenschaft des Verwaltungsgebäudes samt Garten gehören, keinerlei Nutzung unterzogen werden konnten. Außerdem waren die Parzellen 68/1 und 64/1 durch eine Mauer an der Grundstücksgrenze eingefasst. Wäre auch die Fläche 64/1 landwirtschaftlich nutzbar gewesen, so wäre sie ebenfalls an die Gutsverwaltung C. verpachtet worden...*

*Aufgrund dieser Unterlagen kann daher sehr wohl der eindeutige Nachweis erbracht werden, dass die im Kalenderjahr 2009 veräußerten Grundstücke seit dem Erwerb bis zur Veräußerung mit Ausnahme der nichtnutzbaren Parzelle 64/1 verpachtet waren und daher entsprechende Pachterlöse erzielt wurden und somit eindeutig dem Anlagevermögen zuzurechnen sind.“*

## **5. Vorlage und Vorlagebericht**

Am 13.08.2014 legte die belangte Behörde die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht vor. Die Stellungnahme der belangten Behörde lautet im Wesentlichen wie folgt:

*„Die Veräußerung von Grundstücken wird zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn sie auf planmäßige Art und Weise erfolgt, somit nicht nur unter bloßer Ausnützung einer sich zufällig bietenden Möglichkeit. Ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen ist.*

*Mit 28.02.2008 und 19.08.2008 wurde von der steuerlichen Vertretung eine Anfrage hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Grundstücke gestellt.*

*In dieser Anfrage wird vom steuerlichen Vertreter angeführt, dass es sich bei den Liegenschaften teilweise um Umlaufvermögen handelt, diese jedoch einheitlich erworben wurden und daher auch einheitlich im Anlagevermögen geführt werden.*

*Das Verhältnis Verkaufserlöse zu Mieterlöse absolut gesehen spricht dafür, dass es sich um Umlaufvermögen und gewerblichen Grundstückshandel handelt, dies wird selbst vom steuerlichen Vertreter in der Beschwerde angeführt. Es wurden alleine in den letzten 12 Jahren circa 100 Kaufverträge zur Grunderwerbsteuer angemeldet. Diese beinhalten nicht nur die Wohnparks Y. und W. (wo eindeutig Grundstücke parzelliert und aufgeschlossen wurden und die Verkaufsabsicht im Vordergrund steht), sondern auch immer wieder Grundstücke, die dem Gewerbegebiet zuordenbar sind.*

*Weiters wurden Honorare an die Firma G., H. für die Vermittlung von Liegenschaften im Wohnpark bezahlt, es wurde also auch aktiv an die Öffentlichkeit herantreten. Zusätzlich wurde in hohem Maße Fremdkapital zum Erwerb der Grundstücke eingesetzt. Auch das vom steuerlichen Vertreter angeführte Argument der Grundstücksverkäufe auf Drängen der Kreditinstitute, um den vereinbarten Tilgungsverpflichtungen nachzukommen, führt ins Leere, da bereits der VwGH (z.B. 2006/15/0118) ausführt, dass Notverkäufe nur in jenen Grenzfällen ein Indiz gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels darstellen, in denen sie sich als sinnvolle Maßnahme zur Erhaltung der Landwirtschaft darstellen. Um derartige Notverkäufe handelt es sich auch nicht, wenn keine Landwirtschaft betrieben wird.*

*Ein langer Behaltezeitraum, der hier teilweise für Grundstücke im Gewerbegebiet vorliegt, würde zwar grundsätzlich gegen gewerblichen Grundstückshandel sprechen, jedoch ist der BF in beträchtlichem Umfang im Grundstückshandel tätig, daher ist nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass die Vermögensverwertung der gegenständlichen Liegenschaften im Vordergrund steht. Die verkauften Liegenschaften wären demnach nicht dem Anlage-, sondern dem Umlaufvermögen zugehörig. Dies gilt nach der VwGH 82/14/0188 auch dann, wenn sie während der Zeit bis zur tatsächlichen Veräußerung als Anlagegut vermietet werden. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels muss zur Folge haben, dass alle Grundstücke dem Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebs zuzurechnen sind, die nicht nachgewiesenermaßen diesem Betriebszweig nicht dienen (VwGH vom 08.06.1971, 1924/70). An dieser Nachweispflicht des Steuerpflichtigen hält der VwGH auch in seinem Erkenntnis vom 13.04.2005, 2001/13/0028, fest: Die Absicht des Grundstückshändlers, einzelne Liegenschaften auf Dauer im Privatvermögen oder aber im Betriebsvermögen zu behalten, um daraus Vermietungseinkünfte zu erzielen, muss anhand von objektiven Umständen nachvollziehbar sein. Wird die Vermietung durch Veräußerung vorzeitig beendet, ist es am Steuerpflichtigen gelegen, den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bietet.*

*Das Finanzamt sieht den Nachweis für das Areal in X. als erbracht an. Für 2009 wurden Erlöse aus Verkäufen in X. iHv. EUR 9.224,- erzielt. Diese können entgegen der Beschwerdeentscheidung dem Anlagevermögen zugerechnet werden.*

*Auch durch die nun übermittelten Unterlagen wurde nach Ansicht des Finanzamtes der Nachweis nicht erbracht und die Grundstücke in Y. sind dem Umlaufvermögen*

*zuzurechnen. Untermauert wird dies durch einen Blick auf die nachfolgenden Jahre, in denen in Y. 2010 ein weiteres Grundstück (Erlös: EUR 200.000,-) und 2011 drei weitere Grundstücke (Erlös EUR 979.000,-) veräußert wurden.*

*Zu den strittigen Veräußerungsgewinnen aus dem Areal Y. iHv. EUR 113.321,- konnte mit den dazu übermittelten Unterlagen vom 29.11.2013 und auch mit den im Zuge des Vorlageantrages übermittelten Unterlagen eine langfristige Verwendung der Grundstücke zu Vermietungszwecken nicht nachgewiesen werden.“*

## **6. Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 13.07.2018**

Am 13.07.2018 übermittelte die steuerliche Vertretung dem Bundesfinanzgericht eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt:

### *„I) Rechtliche Grundlagen*

*Auch ein gewerblicher Grundstückshändler kann Grundstücke haben, die ihm zur langfristigen Vermietung dienen und die im Betrieb als Anlagevermögen zu qualifizieren sind (BFG 23.08.2017, RV/6100319/2012, folgend BFH 19.01.2017, IV R 10/14).*

*Entscheidend ist die „Zweckbestimmung, die aus der tatsächlichen Nutzung abzuleiten ist“ (BFG). Im Rahmen des Gesamtbildes spielen auch Art des Gegenstandes, der Geschäftszweig und die subjektive Widmung durch den Unternehmer eine Rolle (VwGH 13.04.2005, 2001/13/0028).*

*Beim Zweck kommt es darauf an, ob dieser auf eine langfristige Vermietung oder nur auf eine zwischenzeitige Vermietung bis zu einer lukrativen Gelegenheit zur Veräußerung gerichtet ist (BFG unter Verweis auf VwGH 2001/13/0028, wonach eine Vermietung bis zu 6 Jahre noch zwischenzeitig sein kann).*

*Bei der tatsächlichen Nutzung vergleicht die ältere Judikatur des VwGH diese mit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes (VwGH 31.05.1983, 82/14/0188).*

*Die jüngere Judikatur hält aber eine tatsächliche Eigennutzung einer Liegenschaft (Vermietung) für einen Zeitraum von „mehr als 10 Jahren“ als so langfristig, dass „zur Annahme von Gewerblichkeit qualifizierte Umstände hinzutreten müssen“ (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059).*

*Qualifizierte Umstände sind nach diesem VwGH-Erkenntnis*

*\* „zeitlicher Zusammenhang zwischen Verbesserungsmaßnahmen und Veräußerungsvorgängen“ oder*

*\* eine aktive („initiative“) und nicht bloß passive Käufersuche, wobei*

*\* eine „absolut nicht unbeträchtliche Anzahl von Verkaufsvorgängen“ in Relation zu den insgesamt verwalteten Mietobjekten zu sehen ist und ob alle freiwerdenden Mietobjekte veräußert wurden.*

*Die bloße Veräußerung an einen auftretenden Käufer bleibt der Verkauf von Anlagevermögen. Denn auch dem Anlagevermögen ist wie jedem Vermögen immanent,*

*dass es irgendwann (bei Änderung des Bedarfes oder bei besonderer Gelegenheit) veräußert werden kann (ausdrücklich gesetzlich anerkannt durch § 12 EStG; Bertl/Hirschler, RWZ 2001, 322).*

*Der VwGH fordert aber das Aufzeigen der Motive und Umstände, die zum Verkauf und damit zur Abkehr von der langfristigen Vermietungsabsicht geführt haben (VwGH 2001/13/0028).*

*Anhand dieser Umstände kann die steuerliche Qualifikation überprüft werden.*

## *II) Erläuterung der Motive*

### *1. Zweckbestimmung der Vermietungsgrundstücke Y.*

*Herr B. war seit dem Jahr 1974 als Entwickler von Immobilien zu Verkaufszwecken (Vermittlung von Liegenschaften, Sanierung) im Großraum Z. tätig.*

*Schwerpunkt seiner Tätigkeit war der Verkauf oder die Vermittlung von entwickelten Immobilien.*

*Erstmals mit dem Investitionsobjekt Fabrik X. hat er 1989 eine Immobilie nicht zum Zwecke der Weiterveräußerung sondern zum Zwecke des Um- und Ausbaus in selbständig nutzbare Einheiten und der anschließenden langfristigen Vermietung erworben.*

*Dieses Objekt verlief sehr erfolgreich. Herr B. konnte mit den jährlichen Mieterlösen die Fremdfinanzierung (jährliche Annuitäten) abdecken und die Kredite sukzessiv abbauen.*

*Nach diesem erfolgreichen Modell hat Herr B. im Jahr 1992 das Objekt Y. erworben und die größten Objekte (bestehende Gebäude, angrenzende Liegenschaftsflächen) ebenfalls für die langfristige Vermietung bestimmt. Sämtliche bauliche Maßnahmen waren auf die Errichtung von vermietbaren Einheiten ausgelegt. Lediglich zwei gesonderte, an die Siedlung angrenzende Teile des Areals wurden auf Wunsch der Gemeinde für die Entwicklung von Wohnparks (Y. und W.) zum Verkauf an Privatpersonen bestimmt.*

*Die Finanzierung des Vermietungsobjektes war nach dem Vorbild von X. konzipiert. Es sollte mit den künftigen Mieterlösen ein Abbau des Fremdkapitals erreicht werden, ohne dass Verkäufe dazu notwendig waren. Hinzu kam, dass Herr B. aus seinem parallel dazu betriebenen Grundstückshandel (Wohnpark Y. und W.) über eine Liquiditätsreserve zur Rückführung der Kredite verfügte.*

*Ansonsten übte Herr B. ab 1992 keine andere Grundstückshandelstätigkeit mehr aus. Er konzentrierte sich auf die Entwicklung und Vermietung (Verwaltung) der beiden Großprojekte X. und Y..*

*Die Motive für die langfristige Vermietungstätigkeit und die Beschränkung des Grundstückshandels auf die Wohnparks waren:*

*\* Neues wirtschaftliches Standbein mit langfristig kalkulierbaren Erträgen*

*\* Altersversorgung für Herrn B.: It ursprünglichem Plan sollte das Fremdkapital bis zum Pensionsantritt (in 20 Jahren) weitgehend rückgeführt worden sein und er aus den jährlichen Mieteinkünften damit seine Altersversorgung decken können*

*\* Unternehmensnachfolge: gesicherte Grundversorgung aus Mieteinkünften für Familie*

*Zu dieser Zweckbestimmung passen auch:*

- \* Art des Gegenstandes: Aufteilung der Gebäude in selbständig nutzbare kleine Vermietungseinheiten*
- \* Geschäftsgegenstand: seit 2009 im Firmenbuch registriert als „Projektentwicklung Vermietung“*
- \* Subjektive Widmung durch Unternehmer: seit 1992 Ausweis im Anlagevermögen*

## *2. Tatsächliche langfristige Vermietung über 10 – 20 Jahre*

*Die tatsächliche Nutzung entsprach dieser Zweckbestimmung. Die gekauften Gebäude wurden sukzessive zur Vermietung adaptiert. Es wurden viele kleine Vermietungseinheiten geschaffen. Diese Umbauphase erfolgte im Wesentlichen im Zeitraum 1992 bis 1995. Danach wurden die Vermietungsobjekte langfristig vermietet. Die Vermietung erfolgte über viele Jahre (10 bis 20 Jahre), ohne dass weitere Verbesserungsmaßnahmen gesetzt werden mussten (abgesehen von laufenden Instandhaltungen).*

*Die unbebauten anschließenden Grundstücke wurden soweit möglich an Landwirte verpachtet. Herr B. betrachtete diese Grundflächen als potentielle Erweiterungsgebiete für die Mietobjekte bzw für künftige Mietobjekte. Sämtliche Grundstücke waren bereits als Gewerbegebiet gewidmet, lediglich mit Ausnahme der Grundstücke 99, die 1999 auf Initiative der Gemeinde umgewidmet wurden. Herr B. setzte selbst keine aktiven Verbesserungsmaßnahmen in Bezug auf die Grundstücke.*

*Ein einziges Gebäude wurde durch Herrn B. neu errichtet, nämlich das sogenannte Fachmarktzentrum im Jahr 2005. Auch diese Errichtung erfolgte zum Zwecke der langfristigen Vermietung. Tatsächlich wurde das Objekt auch 10 Jahre lang vermietet, bevor es im Jahr 2015 verkauft wurde (siehe unten).*

*Die tatsächliche Nutzung der Objekte Y. durch langfristige Vermietung (10 bis 20 Jahre) bestätigt somit die Zweckbestimmung dieser Liegenschaften.*

## *3. Keine qualifizierten Verkaufsumstände*

*\*Es besteht kein zeitlicher Zusammenhang zwischen den Verbesserungsmaßnahmen in Bezug auf die Liegenschaften (Umbau, Herstellung, Umwidmung, Aufschließung, etc) und den Verkaufsvorgängen. Sämtliche Verbesserungsmaßnahmen wurden (wenn überhaupt) 10-20 Jahre zuvor zum Zwecke der Vermietung gesetzt.*

*\* Herr B. betrieb keine aktive Käufersuche. Sämtliche Objekte wurden auf Initiative von Kaufinteressenten veräußert.*

*\* Die verkauften Objekte sind in Relation zu den insgesamt verwalteten Mietobjekten deutlich untergeordnet. Die verkauften Gebäudeflächen betragen lediglich 13% der gesamt verwalteten Nutzfläche (vgl Anlage 2). Die verkauften Grundstücke betragen zwar rund 50%. Allerdings wurden für diese Grundstücke seit der Anschaffung von 20 Jahren keine Entwicklungsmaßnahmen oder Verkaufsbemühungen gesetzt.*

*\* Verkaufsbereitschaft aufgrund geänderter Umstände*

- Konkurrenz durch vom Land V. selbst betriebene oder geförderte Gewerbeparks*
- Druck der Banken (nach Insolvenz Bank V. 2001, nach Finanzkrise 2009)*
- Unternehmensnachfolge: Verkleinerung im Interesse der Nachfolger*

#### *4. Erläuterung der Verkaufsmotive für die veräußerten Grundstücke 2009 bis 2016*

*Die Verkäufe betrafen bebaute Objekte und unbebaute Grundstücke (siehe Aufstellung in Anlage 3).*

##### *1. Verkauf von bebauten Objekten*

###### *a) Teilverkauf aus Dienstleistungszentrum (DZ) und Gewerbegebiet (GG)*

*Erwerb: 1992*

*Umbau: 1992-1995*

*Vermietung: 1995 bis heute*

*Teilweiser Verkauf (rd 10%): 2011 und 2012*

*Die Objekte DZ 1, 2 und 3 (als Investitionsobjekte) sowie das Objekt GG 2 (als Aktenlager) wurden 2011 durch die Rechtsanwaltskanzlei I. erworben.*

*...*

*Das Gebäude GG 13 wurde 1992 als Altbestand erworben und war teilvermietet. Dieses Objekt wurde im Februar 2011 an Frau J. verkauft. Die Verwaltung des Objektes macht Herr B. weiterhin bis heute.*

*Das seit 1993 langfristig an den Gebrauchtwagenhändler K. vermietete bebaute Grundstück DZ 7 (Nutzfläche des Gebäudes ca 200 m<sup>2</sup>) wurde auf Drängen des Mieters, der nicht mehr Mieter sein wollte, an diesen Ende 2012 verkauft.*

###### *b) Fachmarktzentrum (FZ)*

*Erwerb: 1992*

*Bau: 2004-2005*

*Vermietung: 2005-2015*

*Verkauf: 2015*

*Das Fachmarktzentrum wurde 2005 durch Herrn B. zum Zwecke der eigenen langfristigen Vermietung errichtet. Das Objekt war von Anfang an voll vermietet (abgesehen von kurzfristigen Mieterwechseln) und erzielte auch die gewünschten Vermietungserlöse. Das Fremdkapital konnte laufend abgebaut werden. Die Vermietung durch Herrn B. erfolgte 10 Jahre lang.*

*Die L. GmbH hat im November 2015 von Herrn B. das Objekt um EUR 6 Mio erworben. Dies ist im Vergleich zu den anderen Objekten im Hinblick auf Größe und Wert ein Sonderfall.*

*Die Motive für den Verkauf im Jahr 2015 waren folgende:*

- Die L. ist eine Tochtergesellschaft der M.. Diese investiert Kapital in zahlreiche Liegenschaftskomplexe (Einkaufszentren, Gewerbeparks). Sie ist ständig auf der Suche nach entsprechenden Objekten. Sie kam auf Herrn B. zu. Aufgrund einer Vorstandsentscheidung der M. wurde der von Herrn B. verlangte Preis für das Objekt sofort angenommen. Es war keine weitere Käufersuche oder Verhandlung nötig. Angesichts dieser Umstände stimmte Herr B. dem Verkauf sofort zu. Die Verwaltung wurde hier nicht übernommen, da die L. dafür selbst eine eigene Abteilung hat.*

- Seit mehreren Jahren Ärger mit der Bank O.: fast jährlicher Beraterwechsel, unkoordinierte Fälligestellung von diversen Kontokorrentkrediten, halbjährlich verlangte Prognoserechnungen, die immer wieder neuen Beratern erläutert werden mussten, Gutachterwünsche, etc. Mit dem Verkaufserlös wurde das restliche Investitionsdarlehen bei der Bank O. rückgeführt.

## 2) Verkauf von bloßen Grundstücken

Alle Grundstücke wurden 1992 in der derzeit immer noch bestehenden Widmung erworben. Sie wurden nicht weiterentwickelt. Alle Grundstücksverkäufe betrafen somit Liegenschaften, die bereits seit fast 20 Jahren unverändert im Bestand von Herrn B. gestanden haben. Sie waren soweit möglich langfristig vermietet bzw für landwirtschaftliche Zwecke verpachtet. Es wurden durch Herrn B. keine eigenständigen Verwertungsmaßnahmen zum Zwecke der Veräußerungsfähigkeit gesetzt. Herr B. betrachtete diese Grundstücke als Reserveflächen für seine vermieteten Gebäude (Erweiterungen, Zufahrten). Die Liegenschaften mussten seinerzeit als Einheit miterworben werden. Sie waren keine eigenständigen Investitionsobjekte.

Maßnahmen, die Herr B. bzgl der Liegenschaften durchführte, betrafen nur die Zufahrtsmöglichkeiten zu den Gebäuden und die notwendige Beseitigung von Grundstückskontaminationen.

Die Motive für die Grundstücksverkäufe waren:

- Drängen von Interessenten ohne eigene Verwertungsbemühungen von Herrn B.
- Druck der Banken
- Im untergeordneten Umfang Mitveräußerung von geringfügigen Parkflächen an Gebäudeerwerber

Im Einzelnen waren die Motive wie folgt:

- Die Grundstücke, die an Herrn P. von 2009 – 2015 für rd EUR 3,5 Mio verkauft wurden, wurden nach fast 20-jährigem Besitz ohne besondere zielgerichtete Verwertungsmaßnahmen von Herrn B. verkauft. Die Initiative kam von Herrn P., der diese Flächen als Erweiterungsareal für sein Beschichtungsunternehmen, das er bereits in Y. führte, benötigte und sich zusätzlich sein Wohnhaus in der Nähe errichten wollte. Der Verkauf betraf zum Teil Grünland/Wohngebiet und zum Teil Betriebsbaugelände (wertmäßig EUR 2,4 Mio). Die Umwidmung in Betriebsbaugelände erfolgte jedoch bereits im Jahr 1999 somit 16 Jahre vor dem Verkauf im Jahr 2015. Sie stand daher in keinem Zusammenhang mit dem Verkauf.
- Die Grundstücksverkäufe 2013 an Q. und QA. (jeweils 1.000 m<sup>2</sup>) erfolgten auf Initiative von Herrn Q. (dieser ist Dachdecker und betreut sämtliche Objekte in Y. für Herrn B.). Herr Q. verwendet diese Grundstücke als Lagerfläche (Herr QA. war sein Partner).
- Ein Sonderfall ist der sogenannte „Zukunftsweg“. Diese Idee kam von der Gemeinde Y., die hier eine Straße für Kleingewerbetreibende und ein medizinisches Blutlabor zur Verfügung stellen wollte. Die Gemeinde kam auf Herrn B. zu, ob er nicht von einer Reservefläche eine Straßenzeile zur Verfügung stellen könnte. Im Hinblick

darauf erfolgten im Zeitraum 2014-2017 drei Grundstücksverkäufe um jeweils EUR 100.000. Eine ungefähr gleich große Fläche steht noch für weitere Interessenten zur Verfügung. Damit verbunden waren allerdings auch Aufwendungen für Straße – und Kanalerrichtung.

- Im Jahr 2016 erfolgte noch ein großer Grundstücksverkauf an QB.. Dieser Verkauf betraf die ehemalige Schlammgrube der Fabrik. Das Grundstück wurde 1992-1994 vom Abwasserverband gepachtet. Danach war es bis zum Verkauf 2016 unbenutzt. Herr B. musste nur die vorhandenen Kontaminationen (Schlämme) beseitigen.
- Die QB. ist eine Gesellschaft, die mehrere Einkaufszentren und Gewerbeobjekte errichtet. Sie sind ständig auf der Suche nach Anlageobjekten. Sie sind von sich aus auf Herrn B. im Jahr 2014 zugekommen. Der Verkauf erfolgte 2016, nachdem die Firma QB. die Projektierung abgeschlossen und erforderlichen Genehmigungen erlangt hatte. Herr B. war in diese Entwicklung nicht eingebunden.

*Die Absicht von Herrn B. war ursprünglich, auf diesen Flächen ein sogenanntes „Hallendorf“ zu errichten (Kumulation kleiner Gewerberäumlichkeiten bis zu 80 m<sup>2</sup>, die von kleinen Gewerbetreibenden gemietet werden können). Zusätzlich war die Errichtung eines Fertigteilhausparks angedacht. In diesem Fall wären die Flächen an die Fertighausunternehmen vermietet worden, die darauf ihre Ausstellungsobjekte errichten könne (evtl Nachweis durch Konzepte und Pläne).“*

#### Anlage 1 – Kredittilgung

##### I) Fremdfinanzierung

|                                                  |                |
|--------------------------------------------------|----------------|
| Stand Fremdkredit 1995 für Vermietungsobjekte    | EUR 18.000.000 |
| Durchschnittlicher Zinssatz                      | 5% p.a.        |
| Tilgungshorizont                                 | 20 Jahre       |
| Jährliche Annuität auf 20 Jahre                  | EUR -1.440.000 |
| Tatsächliche jährliche Mieteinnahmen 1996 – 2004 | EUR 1.600.000  |

##### II) Vorlageprojekt X. (1992)

|                         |               |
|-------------------------|---------------|
| Fremdkapital 1992       | EUR 2.550.000 |
| Zinssatz                | 5% p.a.       |
| Kreditlaufzeit          | 15 Jahre      |
| Jährliche Annuität      | EUR -250.000  |
| jährliche Mieteinnahmen | EUR 500.000   |

#### Anlage 2 – Relation Nutzflächen

#### Anlage 3 – Aufstellung Verkäufe 2009 bis 2017

## **7. Erörterungstermin**

Am 17.07.2018 fand ein Erörterungstermin zu der Rechtssache statt.

Anwesend waren Richter Richter2, A. B. als Beschwerdeführer, sowie als steuerliche Vertreter Steuerberater Vertreter2, Steuerberater Vertreter1 (Steuerkanzlei Vertreter1), R. B. und Mag. S. als Vertreterin der belangten Behörde.

Die Parteien hielten in der Niederschrift fest, dass der im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 13.08.2014 dargestellte Sachverhalt ausdrücklich außer Streit gestellt werde.

Der steuerliche Vertreter Vertreter1 habe festgehalten, dass ein Teil der Grundstücke erst lange Zeit später wieder weiterveräußert worden sei, wobei – abgesehen - kein beträchtlicher Umfang gegeben sei. Die Vertreterin der belangten Behörde teilte diese Formulierung ausdrücklich nicht.

Der BF erläuterte zu den Grundstücken 68/1 und 67, dass diese ursprünglich den Hauptsitz der Fabrik dargestellt hätten und dem Eigentümer Hr. F. als Wohnsitz gedient hätten. Am 26.05.1994 seien diese Grundstücke gemeinsam mit den Parzellen 63/4, 71/1 und 64/1 vom Bf. erworben worden. Das „verwilderte“ Grundstück 64/1 sei nicht landwirtschaftlich nutzbar und habe als Reservefläche gedient. Im Jahr 1994 bzw. 1995 sei die Idee gekommen im Gebäude 67 und auf der Liegenschaft 68/1 ein Technologiezentrum zu errichten und anschließend zu vermieten. Bei der Technologie habe es sich beispielsweise um die Bestrahlung von Lebensmitteln gehandelt, welche vom Universitätsinstitut für Atomphysik durchgeführt worden wäre. Es habe auch eine Veranstaltung mit dem Landeshauptmann und weiteren zuständigen Personen des Bundes gegeben, letztendlich sei dieses Projekt jedoch nicht mit dem BF, sondern in T. umgesetzt worden. Dort seien Gebäude mit einer Nutzfläche von 10.000m<sup>2</sup> entstanden, welche an die Betreiber vermietet würden.

Am Ende des Erörterungstermins wurde der BF ersucht, zum Projekt „Technologiezentrum“ und zur Zweckwidmung der genannten Grundstücke entsprechende Beweismittel nachzureichen.

## **8. Stellungnahme des Bf. vom 10.09.2018**

Diesem Ersuchen kam der BF nach mit Eingabe vom 10.09.2018.

Die beigelegten Anlagen waren betitelt:

1. Übersicht über die Pachtverträge und Pachtrechnungen
2. Pachtvertrag Grundstück 63
3. Pachtvertrag Grundstück 89
4. Pachtvertrag Grundstück 63/4
5. Prospekt Zone
6. Technologiezentrum
7. Nutzungskonzept Silos
8. Projektunterlagen Hallendorf
9. Projektunterlagen Musterhauspark
10. Fachmarktzentrum

11. Vision "XY"
12. Vision Markt::Platz
13. Beispiel Kreditvertrag für Wohnparks
14. Beispiel Kreditvertrag für langfristige Vermietung

In der Stellungnahme wurde im Wesentlichen ausgeführt:

„In der Anlage finden Sie eine Übersicht (Beilage 1.) über die durchgehende Verpachtung der obigen Grundstücke im Zeitraum zwischen Erwerb (1992/1994) und Verkauf (2009) unter Bezugnahme auf die zugrundeliegenden Pachtverträge und Rechnungen (Beilagen 2. bis 4.).

Desweiteren kann anhand der Kreditverträge die langfristige Vermietungsabsicht – im Gegensatz zu den Grundstücken des Grundstückshandels- dargestellt werden (siehe Punkt 3).

#### 1. Grundstücke 63 und 89 (Radweg Land V.)

Bei diesen beiden Grundstücken waren bereits bei Erwerb im Jahr 1992 langfristig seit 1977 bzw. 1980 verpachtet. Diese Pachtverträge wurden durch Herrn B. übernommen und fortgeführt. ... Für die 2009 verkauften Teilflächen dieser Grundstücke (2,32% bzw. 0,96%) wurde die Verpachtung in diesem Jahr beendet.

Die Pachtverträge waren auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Sie wurden aber – abgesehen vom Pächterwechsel 1998- bis zum Verkauf nicht gekündigt. Sie bestanden somit über 30 Jahre (siehe Verträge und nachfolgende Dokumente, aus denen die langfristige und durchgehende Vermietung hervorgeht, in Beilage 2. Und 3.)

Die beiden Grundstücke wurden wie die anderen unbebauten Grundstücke des Areals der ehemaligen Fabrik (mit Ausnahme der zum Verkauf bestimmten Wohnparks) durch Herrn B. für das Vermietungskonzept „Zone“ gehalten (Erweiterungsflächen). Sie befinden sich am Rande dieses Areals und waren daher gut für Erweiterungen geeignet.

Die kleinen Teilgrundstücke wurden im Jahr 2009 von der Gemeinde abgelöst, weil dort ein durchgehender V.-Radweg errichtet werden sollte. Ohne die Bereiterklärung zur Abtretung wäre es wohl zur Enteignung gekommen. Von Herrn B. ging keine Initiative zum Verkauf dieser Grundflächen aus.

#### 2. Grundstücke 63/4 und 64/1 (P.)

Das Grundstück 63/4 wurde durch Herrn B. seit dem Erwerb 1994 an Herrn C. verpachtet. Die Verpachtung erfolgte durchgehend von 1994 bis 2009. Der Pachtvertrag war zwar nur auf ein Jahr abgeschlossen, wurde aber stillschweigend oder ausdrücklich immer wieder verlängert (siehe Verträge und Schreiben in Beilage 4.). Es liegt somit eine durchgehende Verpachtung über 15 Jahre vor.

Beim Grundstück 64/1 handelt es sich um ein Grundstück, welches mangels landwirtschaftlicher Nutzbarkeit nicht verpachtet wurde.

Diese Grundstücke wurden – so wie alle von der Fabrik erworbenen Grundstücke- für die „Zone“ und deren mögliche Erweiterung behalten.

Der Zone lag folgender Plan von Herrn B. zugrunde: Das gesamte von 1992 bis 1994 erworbene Areal der ehemaligen Fabrik Y. (Fabrikflächen und landwirtschaftliche Flächen)

sollte – mit Ausnahme der beiden siedlungsnah gelegenen Wohnparks – zu einem Zentrum für Dienstleistung, Gewerbe, Technologie oder sonstige unternehmerische Nutzung unter der Bezeichnung „Zone“ ausgebaut werden (vgl. damaliges Konzept in Beilage 5.). Die Nutzung sollte nach dem Vorbild X. als Vermietungsprojekt auf Grundlage von langfristigen Mietverträgen mit den einzelnen Betreibern erfolgen. Das Erwerbsmotiv von Herrn B. war auf eine langfristige Einkünfteerzielung (Altersvorsorge, Generationenvorsorge) ausgelegt.

Ein weiteres Vermietungsmotiv war, für die Mieter auch die Hausverwaltung zu führen. Herr B. betreibt ein eigenes Hausverwaltungsunternehmen. Zur Gewährleistung der Einheitlichkeit dieser Zone es Strategie von Herrn B., die Objekte selbst nach seinen Plänen zu errichten. Die Errichtung sollte sich aus den Vermietungserlösen amortisieren. Einen großen Teil dieser Zone hat Herr B. in den Jahren nach Erwerb tatsächlich realisiert: Dienstleistungszentrum, Objekte des Gewerbegebietes und Fachmarktzentrum. Über all diese Objekte wurden langfristige Mietverträge abgeschlossen.

Bereits im Jahr 1994 war als eine ideale Ergänzung der Gewerbezone die Errichtung eines EU-geförderten Technologiezentrums angedacht. Dieses sollte auf den Grundstücken 67, 68/1 und auch auf den gegenständlichen Grundstücken 63/4 und 64/1 errichtet werden (zusammen rund 26.000m<sup>2</sup>). Aus Planungsunterlagen anderer Technologiezentren war bekannt, dass viel Platz benötigt werden würde (Grundstücksflächen über 20.000m<sup>2</sup>). Die vorhandenen Flächen waren damit ausreichend. Überdies waren sie nur 100 Meter von der Bundesstraße entfernt und somit leicht erreichbar. Geplant war die Errichtung von Büro- und Laborgebäuden, welche direkt an die Nutzer des Technologiezentrums vermietet werden sollten.

Im geplanten Technologiezentrum wollte Herr B. unter anderem eine Niederlassung des Atomforschungsinstituts mit dem damaligen Leiter Prof. QC. einrichten. Auch ein Projekt zur Bestrahlung von Lebensmitteln zur besseren Haltbarkeit war vorgesehen.

Zur Verwirklichung des Technologiezentrums gab es bereits Gespräche zwischen Herrn B. und Vertretern des Landes V.. Neben Entscheidungsträgern des Landes V. wurden auch Personen aus unterschiedlichen Ministerien zu einer gemeinsamen Veranstaltung eingeladen. Unter den Entscheidungsträgern waren der damalige Landeshauptmann, Landesrat N. und Ministerialrat NA.. Mit der Organisation wurde der damalige oberösterreichische Landtagsabgeordnete QD. beauftragt. Dieser brachte dafür ein EU-Projekt im Rahmen des Strukturfondsprogramms für das V. als damaliges Ziel-1-Gebiet unter der Bezeichnung „Innovations- Technologie und Gründerzentrum“ (ITG) ein (siehe in der Beilage 6. Korrespondenz zum Projekt ITG und eine Veranschaulichung der in den Dokumenten der Programmplanung 1995-1999 (DPP) bzw. später dem „Einheitlichen Programmplanungsdokument 2000-2006“ (EPPD) vorgesehenen Projekte). Anfänglich wurde das Vorhaben von den Entscheidungsträgern sehr positiv beurteilt und es wurde auch Unterstützung von Bund und Land zugesichert. Letztendlich haben die burgenländischen Entscheidungsträger und die EU das Projekt jedoch in T. und nicht in Y. verwirklicht.

Nachdem das geplante Technologiezentrum in Y. nicht verwirklicht werden konnte, wurde das Gebäude (Grundstück 67) für eigene betriebliche Zwecke als Büroräumlichkeit verwendet. Die angrenzenden Grundstücke waren unselbständige Nebenflächen und wurden nach Möglichkeit verpachtet, grundsätzlich aber für die Entwicklung weiterer Vermietungsobjekte bereitgehalten.

Herr B. hatte für folgende weitere Vermietungsobjekte in der Zone im Laufe der Jahre Überlegungen, Ideen und Visionen:

- Errichtung von Hochregallagern (Beilage 6.2)
- Revitalisierung der Silogebäude für alternative Nutzungsmöglichkeiten (Beilage 7.)
- Errichtung eines Hallendorfes mit 10.000m<sup>2</sup> Lager- und Manipulationsflächen, 7.000m<sup>2</sup> Werkstätten und Produktionsflächen und bis zu 3.000m<sup>2</sup> Büroflächen mit flexiblen Einheiten zwischen 100 und 500m<sup>2</sup> je Nutzer zwecks Vermietung an Kleingewerbetreibende (Beilage 8.)
- Errichtung eines Musterhausparks mit etwa 40 Fertigkeilhäusern (Beilage 9.)
- Vergrößerung des vermieteten Fachmarktzentrums „Shopping-Mall“ (Prospekt zum Konzept in Beilage 10.)
- Vision „XY“: Verbindung der Bereiche Arbeit, Leben, Energie und Ausbildung auf dem Gelände der Fabrik Y. in einem ganzheitlichen Ansatz zum Zwecke einer langfristigen nachhaltigen Nutzung (Beilage 11.)
- Vision „Markt::Platz“: Errichtung eines nachhaltigen Einkaufszentrums mit Zukunftspotential (Beilage 12.)

Die Zuordnung der einzelnen und auch der gegenständlichen Grundstücke zu den einzelnen Vermietungsprojekten sollte anhand des konkreten Bedarfs für die Vermietungsprojekte erfolgen. Leerstehende oder verpachtete Grundstücke wurden somit als Vorrat für künftige Vermietungsprojekte bzw für die Erweiterung bereits vermieteter Objekte gehalten.

Der Verkauf der Grundstücke 63/4 und 64/1 im Jahr 2009 erfolgte ausschließlich auf Initiative des Erwerbers Herrn P., der sich in der Nähe seines in Y. betriebenen Beschichtungsunternehmens sein Wohnhaus errichten wollte. Der Verkauf war ein persönliches Entgegenkommen von Herrn B.. Herr B. setzte diesbezüglich keine Verwertungsaktivitäten.

### 3. Unterschiedliche Kreditverträge

Herr B. hat den Grundstückshandel (Wohnparks) und die Vermietungsobjekte (Zone) fremdfinanziert. Die Ausgestaltung der Kreditverträge war aufgrund der jeweiligen Finanzierungszwecke unterschiedlich:

Die Kreditverträge für die zum Verkauf bestimmten Wohnbaugrundstücke wurden kürzerfristig und endfällig vereinbart (Beilage 13.). Die Laufzeit der einzelnen Verträge betrug höchstens 10 Jahre. Es wurde eine endfällige Tilgung vereinbart, da die Kredittilgung aus den Verkaufserlösen geplant war. Herr B. war verpflichtet, sämtliche

Einnahmen aus Grundstücksveräußerungen aus den Wohnparks zur Tilgung dieser Kredite zu verwenden.

Die Kreditverträge für Vermietungsobjekte wurden längerfristig und mit Ratentilgung vereinbart (Beilage 14.). Die Laufzeit betrug in der Regel 15 Jahre (180 Monatsraten), wobei durch die Bank auch die Verlängerung in Aussicht gestellt wurde. Die Ratentilgung wurde vereinbart, da eine Kredittilgung aus den laufenden Mieteinnahmen geplant war. Unter Punkt 6 lit. d des beiliegenden Kreditvertrages ist eine Globalzession der Mietforderungen zur Sicherung des Kreditvertrages vereinbart. Auch dies zeigt, dass eine langfristige Vermietung geplant war.

#### 4. Rechtliche Würdigung

Die beschwerdegegenständlichen Grundstücke 63/4 und 64/1 waren als Flächen für die Zone, im Besonderen für das angestrebte Technologiezentrum auf den Grundstücken 67 und 68/1 vorgesehen. Zweck dieser Grundstücke war es sohin einer langfristigen Vermietung zu dienen. Der Zweck bzw die subjektive Widmung der Grundstücke ist entscheidend für die Zuordnung zum Anlagevermögen (VwGH 13.04.2005, 2001/13/0028).

Tatsächlich genutzt wurden sie nach Scheitern des Technologiezentrums als eigene Bürogebäude, so weit wie möglich als Pachtflächen, generell aber als Vorratsflächen für künftige Vermietungsprojekte. Im Betrieb wurden sie ungefähr 20 Jahre gehalten. Es liegt sohin jedenfalls eine Eigennutzung der Liegenschaften von mehr als 10 Jahren vor, womit das Vorliegen von Anlagevermögen indiziert ist (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059).

Es müssen nach der Judikatur des VwGH in diesem Fall qualifizierte Umstände hinzutreten, um Gewerblichkeit annehmen zu können (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059). Solche sind nicht gegeben. Der VwGH führt beispielhaft eine aktive Käufersuche oder erfolgte Verbesserungsmaßnahmen und dessen (zeitlicher) Zusammenhang zu Veräußerungen an. Herr B. hat weder aktiv nach Käufern gesucht noch erfolgten Verbesserungsmaßnahmen im (zeitlichen) Zusammenhang zur Veräußerung (der Immobilienmakler G. wurde lediglich für die Vermittlung von Grundstücken aus dem Wohnpark beauftragt). In der Zeit zwischen Ankauf und Verkauf wurden die Grundstücke so weit möglich verpachtet und darüber hinaus aber als Erweiterungsflächen für bereits bestehende langfristige Vermietungen und künftige Vermietungsprojekte gehalten. Darin sind keine qualifizierten Umstände zu erkennen.

Die Grundstücke 63 und 89 waren seit Erwerb durchgehend verpachtet. Nur je ein kleiner Randstreifen wurde nach rund 17 Jahren an die Gemeinde auf deren Drängen für die Errichtung des V.-Radweges abgetreten.“

#### 9. Lösungsvorschlag des steuerlichen Vertreters

Am 23.11.2018 übermittelte die steuerliche Vertretung einen „unpräjudiziellen Vorschlag zur Behandlung von Grundstücksverkäufen“, mit dem Ziel eine Gesamtlösung der Streitfragen auch für die Folgejahre herbeizuführen. Für die Grundstücke, die ab 2009

verkauft wurden und jene, die sich noch im Betriebsvermögen befanden, erfolgte in diesem Lösungsvorschlag eine Zuordnung zu drei Kategorien:

a) Umlaufvermögen 1: Grundstücke, die eindeutig verkauft werden sollen (Grundstücke Wohnparks

b) Umlaufvermögen 2: Grundstücke, die bei sich bietender Gelegenheit eventuell verkauft werden würden

c) Grundstücke, die langfristig nicht verkauft werden sollen bzw sollten (langfristig vermieteter Gewerbepark und angrenzende Erweiterungs- und Reserveflächen für Ausweitung des vermieteten Gewerbeparks)

Die Grundstücke Nr. 63 und 89 werden dabei dem Umlaufvermögen 2 zugerechnet, die Grundstücke Nr. 63/4 und 64/1 dem Anlagevermögen.

## **10. Wechsel der Gerichtsabteilung**

Aufgrund der Versetzung des zuständigen Richters in den Ruhestand, erfolgte mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 03.12.2018 die Zuteilung der Rechtssache im Wege des DivA mit Inkrafttreten am 01.02.2019 an die Gerichtsabteilung 6016.

## **11. Stellungnahme vom 27.09.2019 zum Vorhalt vom 06.09.2019**

In Beantwortung des Vorhalts des Bundesfinanzgerichtes, brachte die steuerliche Vertretung im Wesentlichen vor:

Zum Frage, ob es abgesehen von einer Verkaufsanzeige im Internet vom August 2010 weitere Verkaufswerbung für Liegenschaften in Y. gegeben habe:

„Unter dem von Ihnen angegeben Hyperlink findet man eine Anzeige der Zone1 Zone Errichtungs- und Betriebsgesellschaft mbH („Zone1 GmbH“, im Eigentum von Herrn A. B.). Geschäftsfeld der Zone1 GmbH ist die Errichtung und Verwertung von Bauwerken auf fremden Grundstücken. Um Interessenten für Bauträgerprojekte zu finden, kam es vor, dass in geringem Umfang Inserate geschaltet wurden (wie hier auf Webseite der Stadtausstellung X.). Aufgrund dieses Inserats wurde kein Grundstück der Zone in Y. verkauft.“

Zur Frage wie das Gebäude auf Grundstücksnummer 67 genutzt werde:

„Das Gebäude ist zum großen Teil ungenutzt. Etwa 255 m<sup>2</sup> werden als Bürogebäude für die Verwaltung genutzt. Bis 2016 wurden die Anlagen im Einzelunternehmen selbst verwaltet. Seit 2016 wird das Gebäude an die B. GmbH vermietet und die Liegenschaften der Zone werden von der B. GmbH verwaltet. Eine etwa 70 m<sup>2</sup> große Wohneinheit wird gelegentlich von Herrn B. als Wohn- und Schlafstelle genutzt.“

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

Strittig ist die Frage, ob die gegenständlichen Grundstücke dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen des BF zuzuordnen waren.

### **I. Rechtslage:**

§ 4 Abs 1 letzter Satz Einkommensteuergesetz 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 (EStG 1988) lautete:

Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Das EStG 1988 stellt zwar auf die Begriffe Anlagevermögen und Umlaufvermögen ab, enthält selbst aber keine Definition dieser Begriffe. Eine solche findet sich lediglich im UGB:

§ 198 Abs 2 und 3 Unternehmensgesetzbuch (UGB) lauten:

Als Anlagevermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Als Umlaufvermögen sind die Gegenstände auszuweisen, die nicht bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Für die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes entscheidend.

Diese Zweckbestimmung wird häufig bereits aus der objektiven Eigenschaft des Vermögensgegenstandes, aus der Natur des Gegenstandes, aus der tatsächlichen Nutzung und aus dem Geschäftszweig des Unternehmens abzuleiten sein. Nur wenn eine solche objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich ist, ist die subjektive Widmung als letztlich entscheidendes Abgrenzungskriterium heranzuziehen (VwGH 23.11.2016, Ro 2014/13/0011; Hirschler/Schiebel/Stückler in Hirschler, Bilanzrecht<sup>2</sup> § 198 Rz 38f).

### **II. Festgestellter Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem im Verfahrensgang beschriebenen Parteienvorbringen, der Niederschrift zum Erörterungstermin und insbesondere aus den in der Folge angeführten Beweismitteln.

#### **1. zum Unternehmensgegenstand**

##### **1.1. Entwicklung**

Der BF war seit 1974 als Entwickler von Immobilien zu Verkaufszwecken (Vermittlung von Liegenschaften, Sanierung) im Großraum Z. tätig.

Mit dem Investitionsobjekt Fabrik X. erwarb er 1989 ein Areal von 41.200 m<sup>2</sup>, welches nach Um- und Ausbau in selbständig nutzbare Einheiten an gewerbliche Nutzer vermietet wurde. Bis 2008 fanden nur einzelne Verkäufe statt.

In den Jahren 1992 und 1994 erwarb er im V. das ca. 1,1 Mio m<sup>2</sup> umfassende Areal der ehemaligen Fabrik Y. und angrenzende Flächen. Das Areal umfasste bebaute und unbebaute Gewerbeflächen, landwirtschaftlich genutzte Flächen und für die Entwicklung von Wohnparks bestimmte Flächen.

Nach Aufschließung und Parzellierung der Liegenschaftsbereiche Wohnpark W. und Wohnpark Y. (ca. 170.000m<sup>2</sup>, also ca. 16% des Areals im V.) erfolgte derer laufender Abverkauf, der als Verkauf von Umlaufvermögen und somit steuerpflichtig behandelt wurde.

Die Gewerbeflächen wurden vom BF saniert bzw. umgebaut und ein Neubau (ein Fachmarktzentrum) errichtet und an Gewerbetreibende vermietet. Die unbebauten Flächen wurden -soweit landwirtschaftlich nutzbar- verpachtet.

Von der Gesamtfläche in Y. von 1,1 Mio m<sup>2</sup> befanden sich laut den Berechnungsunterlagen zum Schreiben des BF vom 22.11.2018 zu dieser Zeit noch 302.500 m<sup>2</sup> im Betriebsvermögen. Es wurden also insgesamt ca. 71,7% der Fläche des Areals Y. veräußert. Zum 31.12.2009 waren ca. 51% der Grundfläche veräußert.

## 1.2. Fremdfinanzierung

Zur Finanzierung der Anschaffung des Areals Fabrik Y. und der Sanierungsmaßnahmen wurden Bankkredite aufgenommen, sodass laufend Rückzahlungen zu tätigen waren. Obwohl der Verkauf der Wohnparks in die Rückzahlung der Kredite floss, konnten teilweise die vereinbarten Tilgungsraten nicht zum vorgesehenen Termin geleistet werden. Kreditinstitute drängten darauf liquide Mittel zu beschaffen, um den Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können (siehe Vergleich mit Bank V. vom 29.04.2003).

Die Kreditverträge für die zum Verkauf bestimmten Wohnparks wurden auf 10 Jahre und endfällig vereinbart. Die Kredittilgung war aus den Verkaufserlösen geplant. Der vereinbarte Zinssatz war an den 6-Monats-EURIBOR mit einem Aufschlag von 1,5% gebunden. Die Kreditverträge für die anderen Objekte wurden in der Regel auf 15 Jahre mit Ratentilgung vereinbart. Der vorgelegte Kreditvertrag enthält eine Niederstverzinsung (Floor-Vereinbarung) von 6% p.a. und eine Höchstverzinsung von 8,5% p.a. (dies geht hervor aus den Beilagen 13 und 14 der Stellungnahme vom 10.09.2018).

## 1.3. werbende Tätigkeit

Der BF brachte wiederholt vor, dass eine (verkaufs-)werbende Tätigkeit nur in Bezug auf die Wohnparks stattgefunden hätte, die anderen Verkäufe seien auf Drängen der Banken, des Bundeslandes oder der Käufer zustande gekommen.

In der Stellungnahme vom 27.09.2019 wurde hingegen auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes eingeräumt, dass in geringem Umfang Inserate geschaltet

wurden, und zwar von der Zone1 Zone Errichtungs- und Betriebs-GmbH-deren 100%-iger Gesellschafter der BF ist (siehe die Anzeige vom 25.08.2010 - auf der Seite [www.homepage.at](http://www.homepage.at), in der Betriebsbaugrund um EUR 25,- in Y. zum Kauf angeboten wird). Eine werbende Tätigkeit für den Betrieb des BF wird jedenfalls gegenwärtig von der B. Immobilien GmbH –deren 100%-iger Gesellschafter der BF ist- ausgeübt. Auf der Internetseite der GmbH finden sich im Jahr 2019 Angebote zum Kauf von Gewerbeimmobilien. Der Grundstückspreis wird mit EUR 40 bis EUR 60 pro Quadratmeter angegeben. Geschäftsführerin der B. Immobilien GmbH ist die Tochter des BF, eine Immobilienmaklerin welche, seit 1994 im Unternehmen tätig ist.

#### 1.4. Verkäufe aus dem „Areal Y.“ ohne Wohnparks von 2002 bis 2019

| Grundstücknummer             | Fläche  | Käufer       | Datum | Kaufpreis    |
|------------------------------|---------|--------------|-------|--------------|
| 1597/1 u.a.                  | 169.993 | X_AG         | 2002  | 3.586.405,00 |
| 1602/10                      | 5.345   | QE.          | 2003  | 250.758,30   |
| 530/10, 530/11               | 12.131  | QF. GmbH     | 2003  | 137.494,00   |
| 1770/2                       | 20.395  | Bank_Leasing | 2004  | 800.000,00   |
| Superädifikat der Zone1 GmbH |         | Bank_Leasing | 2004  | 3.875.000,00 |
| 1590                         | 8.058   | Energie V.   | 2005  | 120.870,00   |
| 1770/3                       | 16.335  | P.           | 2006  | 328.400,00   |
| 530/6                        | 6.226   | QF. GmbH     | 2007  | 137.494,00   |
| Teilabgang 530/3             | 1.830   |              | 2008  | 30.000,00    |
| 63/4                         | 9.351   | P.           | 2009  | 97.668,91    |
| 64/1                         | 4.782   | P.           | 2009  | 49.934,09    |
| 63, 89                       | 944     | Land V.      | 2009  | 21.000,00    |
| 1738/1                       | 53.863  | Marianne J.  | 2010  | 200.000,00   |
| 1600/1                       | 3.411   | RA I.        | 2011  | 650.000,00   |
| 1600/3                       |         | RA I.        | 2011  | 25.000,00    |
| 1597/3                       |         | RA I.        | 2011  | 5.000,00     |
| 530/5                        | 2.251   | RA I.        | 2011  | 149.000,91   |
| 530/12                       |         | RA I.        | 2011  | 1.000,00     |
| 1589/2                       | 1.550   |              | 2011  | 150.000,00   |
| 1598/4                       | 0       | QG.          | 2012  | 10.000,00    |
| 1598/3                       | 1.531   | K.           | 2012  | 110.000,00   |

|                                  |        |                  |      |              |
|----------------------------------|--------|------------------|------|--------------|
| 665/6, 665/7                     | 20.000 | P.               | 2012 | 390.000,00   |
| 1580/3                           | 2.000  | Q.               | 2013 | 60.000,00    |
| 1580/4                           | 2.000  | QA.              | 2013 | 60.000,00    |
| 1766/4                           | 3.000  | QH.              | 2014 | 90.000,00    |
| 1784                             | 2.000  | QL.              | 2014 | 5.875,20     |
| 1557/1                           | 14.829 | C.               | 2014 | 25.209,30    |
| 1602/1, 1602/12, 1602/13, 1602/3 | 36.312 | L.               | 2015 | 2.549.460,00 |
| 1602/7, 1602/9, 1602/6, 1605/1   | 26.493 | L.               | 2015 | 1.114.028,00 |
| 2861/1                           | 78.907 | P.               | 2015 | 550.000,00   |
| 2819                             |        | P.               | 2015 | 572.481,53   |
| 2862, 63, 89                     |        | P.               | 2015 | 1.827.518,47 |
| Parkfläche                       |        | QH.              | 2016 | 33.000,00    |
| 1766/5                           | 3.000  | QJ.              | 2016 | 90.000,00    |
| 1722/2                           | 27.571 | QB.              | 2016 | 1.516.752,00 |
| 1722/2                           | 1.000  | Grundablöse V.   | 2016 | 234.000,00   |
| 1766/6                           | 3.000  | QK.              | 2017 | 120.000,00   |
| 1766/3                           | 8.802  | QL. Holding GmbH | 2019 | 440.000,00   |

Die Summe der Verkaufserlöse in diesem Zeitraum beträgt EUR 20.413.349,-.

#### 1.5. Überblick über einzelne Positionen aus den Jahresabschlüssen des Betriebes:

Einige Positionen aus der Bilanz in den Jahren 2001 bis 2011:

| Jahr | Liegenschaften<br>V.,<br>Kto 0300-0385 | davon<br>Grundwert V.<br>Kto 300 | davon steuerneutrale<br>Aufwertung V.<br>wegen Wechsel von<br>§ 4 Abs.1 auf<br>§ 5 EStG,<br>Kto 302 | Liegenschaften<br>X., Kto 0200,<br>0202, 0205, 0211 | davon<br>Grundwert<br>X.,<br>Kto 0200 | davon steuerneutrale<br>Aufwertung X.,<br>wegen Wechsel von<br>§ 4 Abs.1 auf<br>§ 5 EStG,<br>Kto 202 | Bank-<br>verbindlich-<br>keiten |
|------|----------------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| 2001 | 13.580.501                             | 4.636.242                        |                                                                                                     | 6.044.588                                           | 1.042.103                             |                                                                                                      | 26.101.186                      |
| 2002 | 14.738.523                             | 4.574.160                        |                                                                                                     | 6.117.261                                           | 1.042.103                             |                                                                                                      | 23.656.961                      |
| 2003 | 14.132.504                             | 4.499.524                        |                                                                                                     | 5.897.099                                           | 1.042.103                             |                                                                                                      | 23.211.561                      |

|      |            |           |           |           |           |           |            |
|------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| 2004 | 13.304.722 | 4.322.907 |           | 5.677.429 | 1.042.103 |           | 22.651.987 |
| 2005 | 13.756.238 | 4.871.233 |           | 5.457.289 | 1.042.103 |           | 24.020.053 |
| 2006 | 12.983.629 | 4.424.172 |           | 5.528.701 | 1.042.103 |           | 23.843.507 |
| 2007 | 12.324.350 | 4.349.917 |           | 5.392.693 | 1.042.103 |           | 23.185.922 |
| 2008 | 11.732.492 | 4.412.359 |           | 4.871.081 | 778.208   |           | 22.969.844 |
| 2009 | 10.688.867 | 4.250.145 |           | 4.646.667 | 768.984   |           | 21.349.270 |
| 2010 | 18.778.717 | 3.500.007 | 9.256.358 | 7.475.351 | 768.984   | 3.035.916 | 20.209.611 |
| 2011 | 17.988.056 | 3.466.056 | 9.060.439 | 7.286.337 | 768.984   | 3.035.916 | 19.351.179 |

Zur Erläuterung:

Im Jahr 2010 erfolgte aufgrund des Übergangs von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 auf § 5 EStG 1988 eine steuerneutrale Aufwertung von Grund und Boden iHv. EUR 12.373.824,20. Der anteilige Wert der verbliebenen Flächen der Wohnparks iHv. EUR 636.048,- wurde ins Umlaufvermögen übertragen.

Einige Positionen aus der Gewinn- und Verlustrechnung:

|      | Mieterlöse V. | Mieterlöse U. | Verkaufserlöse | Finanzergebnis | EGT      | Einkünfte aus Gewerbebetrieb<br>KZ 330 der ESt-Erklärung |
|------|---------------|---------------|----------------|----------------|----------|----------------------------------------------------------|
| 2001 | 679.308       | 905.000       | 931.535        | -1.566.087     | -517.875 | -506.934                                                 |
| 2002 | 655.914       | 955.471       | 1.700.408      | -1.291.373     | 49.115   | -132.852                                                 |
| 2003 | 650.412       | 1.036.071     | 557.711        | -1.011.769     | -340.957 | -268.562                                                 |
| 2004 | 647.523       | 987.383       | 1.425.944      | -965.466       | 92.256   | 111.655                                                  |
| 2005 | 701.321       | 1.003.419     | 941.342        | -904.935       | -592.745 | -591.775                                                 |
| 2006 | 936.334       | 978.872       | 526.783        | -1.130.714     | -225.763 | -215.530                                                 |
| 2007 | 950.700       | 1.019.805     | 405.111        | -1.345.534     | -400.221 | -387.587                                                 |
| 2008 | 1.055.076     | 1.042.268     | 1.023.779      | -1.504.991     | -75.811  | -366.122                                                 |
| 2009 | 952.802       | 1.052.646     | 805.609        | -1.084.848     | -234.570 | -336.286                                                 |
| 2010 | 1.028.013     | 1.041.290     | 268.853        | -841.800       | -9.542   | -1.168                                                   |
| 2011 | 1.107.018     | 1.050.522     | 1.207.866      | -901.951       | 492.772  | 483.489                                                  |

|       |           |            |           |             |            |            |
|-------|-----------|------------|-----------|-------------|------------|------------|
| Summe | 9.364.421 | 11.072.747 | 9.794.941 | -12.549.468 | -1.763.341 | -2.211.671 |
|-------|-----------|------------|-----------|-------------|------------|------------|

Aus den Positionen der Jahresabschlüsse lassen sich folgende Schlüsse ziehen:

1. Die Anschaffungen der beiden Areale in U. (1989) und V. (1992 und 1994) erfolgten fremdfinanziert. Obwohl die Investitionskosten für das Areal im V. doppelt so hoch sind wie für das Areal in U. sind die Mieterträge in U. bis 2006 deutlich höher.  
Im Jahr 2006 führte die Errichtung und Vermietung des Fachmarktzentrums dann zu einer Steigerung der Mieterträge.  
Aufgrund der vom BF vorgelegten Planrechnung (siehe Anlage 1 der Stellungnahme vom 13.07.2018), mit der eine langfristige Vermietungsabsicht des Areals Y. belegt werden sollte, wären für eine Kreditrückführung innerhalb von 20 Jahren Mieterlöse von jährlich EUR 1,6 Mio nötig gewesen, tatsächlich lagen sie aber bis 2005 bei unter EUR 700.000,-.
2. Die gesamten Verkaufserlöse sind höher als die Mieterlöse V.. Vom Areal in U. wurden nur 2008 (Erlös: 544.464,-) und 2009 (Verkauf zum Buchwert von EUR 9.224,-) Grundstücke veräußert.
3. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind insgesamt negativ. Nur aufgrund von Grundstücksverkäufen ergeben sich in einzelnen Jahren positive Ergebnisse.
4. Eine Rückführung des Fremdkapitals erfolgt im Wesentlichen durch Verkaufserträge.  
Die reine Vermietungstätigkeit im V. ist auch nach Verkauf der meisten Grundstücke der Wohnparks und damit einhergehender anteiliger Kredittilgung bezogen auf das EGT insgesamt verlustbringend, obwohl die Vermietung der bebauten Grundstücke höhere Erträge bringt.
5. Aus der Höhe der Bankverbindlichkeiten und dem Finanzergebnis der GuV-Rechnung lässt sich für den Betrieb ein durchschnittlicher Refinanzierungszinssatz von ca. 5% ableiten.

## **1.6. Ergebnis aus der Betrachtung des Gesamtunternehmens**

Die gegenständliche Tätigkeit des Bf. stellt einen einheitlichen Gewerbebetrieb im Bereich der Liegenschaftsentwicklung und –verwertung dar, da nach dem unwidersprochenen Vorbringen des BF weder eine räumliche noch eine organisatorische Trennung zwischen der Realitätenvermittlung und –veräußerung und der Liegenschaftsvermietung gegeben ist.

Angesichts der vielen Verkaufsvorgänge und einem Anteil von 71% der verkauften Flächen bis zum Jahr 2018, kann dem Vorbringen des BF im Vorlageantrag nicht gefolgt werden, dass beim Areal Y. insgesamt die langfristige Fruchtziehung gegenüber der Vermögensverwertung durch Verkauf im Vordergrund steht.

Aus den im Verfahrensgang genannten Anfragen vom 28.02.2008 und 19.08.2008 geht hervor, dass *"infolge der geplanten Pensionierung das gesamte Areal der ehemaligen Fabrik Y. mit Ausnahme der noch in seinem Besitz befindlichen Grundstückspartellen der beiden Wohnparks sowie das Verwaltungsgebäude einschließlich der dazu gehörigen Parzelle veräußert werden soll, wobei derzeit Verhandlungen mit einem Interessenten geführt werden"*.

Spätestens seit Feber 2008 liegt somit ausdrücklich die konkrete Verkaufsabsicht beim BF vor. Zudem bestätigen die seit 2002 getätigten umfangreichen Verkäufe die Verkaufsabsichten des BF.

In Widerspruch dazu wurde im Vorlageantrag vom 23.01.2014 vorgebracht, dass der BF nicht die Absicht hätte, wesentliche Teile aus dem Areal Y. zu veräußern, sondern ausschließlich zu vermieten.

Ziel des BF's war im Zeitpunkt des Kaufes die langfristig gewinnbringendste Verwertung des Areals Y..

Der BF plante auf einen langen Zeithorizont, er setzte für die ganze Gegend wertsteigernde Maßnahmen (Erschließung, Dekontaminierung, Sanierung) und er verkauft Grundstücke grundsätzlich nur, wenn der Verkauf lukrativ ist.

Bis zu einer sich bietenden lukrativen Verkaufsmöglichkeit wurden Liegenschaften mitunter auch sehr lange vermietet, wobei der Abwarten der 10-jährigen Spekulationsfrist nach § 30 EStG idF vor BGBl. I Nr. 22/2012 eine Rolle gespielt haben mag. Die Vermietung der bebauten Grundstücke (Gewerbepark, Dienstleistungszentrum und Fachmarktzentrum) bringt höhere Erträge und ist gewinnbringend, demgegenüber bringt die Verpachtung der unbebauten und nur landwirtschaftlich genutzten Grundstücke geringere Einnahmen, die unter den anteiligen Fremdkapitalkosten für diese Grundstücke liegen.

Aus der Untersuchung des Unternehmensgegenstandes alleine lässt sich aber aufgrund des Mischbetriebes noch nicht eindeutig auf die Zuordnung der streitgegenständlichen Grundstücke zum Anlage- oder Umlaufvermögen schließen.

Ab Feber 2008 liegt wie oben erwähnt jedenfalls Verkaufsabsicht am Areal Y. vor.

Damit werden aber nicht zwingend alle Grundstücke automatisch zu Umlaufvermögen, da auch Anlagevermögen bei Änderung Bedarfes oder bei besonderer Gelegenheit veräußert werden kann.

Es ist daher die Zweckbestimmung der gegenständlichen Grundstücke im Zeitpunkt des Kaufes anhand der objektiven Nutzung und der eventuell beabsichtigten Nutzung zu ermitteln.

## **2. tatsächliche Nutzung der streitgegenständlichen Grundstücke**

### **2.1. Zu den Grundstücken 89 und 63:**

Diese Parzellen wurden 1992 im Rahmen des Erwerbes des gesamten Areals der ehemaligen Fabrik erworben. Die Verkäuferin hatte die Parzelle 89 mit Pachtvertrag vom 14.11.1980 an Herrn C. und die Parzelle 63 an Herrn E. verpachtet. Der BF ist in diese Pachtverträge eingetreten.

Die Höhe der Pacht betrug laut der vorgelegten Pachtabrechnung für das Jahr 2008 EUR 218,02/ha. Von der Gesamtfläche von rund 47.000 m<sup>2</sup> wurden 1.004 m<sup>2</sup> von der Gemeinde für einen Radweg abgelöst (die für den abgelösten Grundstücksteil errechnete anteilige Pacht im Jahr 2008 belief sich somit auf EUR 22,-).

Diese Grundstücke befinden sich im Außenbereich des Areals. Ein Plan für eine werterhöhende Entwicklung dieser Liegenschaften etwa durch Bau eines Gewerbeparks wurde nicht behauptet.

Im nicht-präjudiziellen Vorschlag der steuerlichen Vertretung werden diese Grundstücke als Umlaufvermögen ausgewiesen.

Das erkennende Gericht geht daher bei diesen Grundstücken von einer Verkaufsabsicht des BF ab der Anschaffung aus.

## 2.2. Zu den Grundstücken 63/4 und 64/1

### 2.2.1. tatsächliche Verwendung

Diese Grundstücke wurden gemeinsam mit anderen Grundstücken mit Kaufvertrag vom 26.05.1994 von Herrn F. um insgesamt EUR 995.617,- erworben. Dieser Erwerb beinhaltet auch die Parzelle 68/1 inklusive das Gebäude auf Grundstücksnummer 67. Das Gebäude auf Parzelle 67 ist zum großen Teil ungenutzt. Es wird an die B. GmbH als Verwaltungsgebäude vermietet und eine etwa 70 m<sup>2</sup> große Wohneinheit wird gelegentlich vom BF als Wohn- und Schlafstelle genutzt.

Die Parzellen 64/1, 68/1, 67, 70/1 und 71/1 sind landwirtschaftlich nicht nutzbar und konnten infolge des Bewuchses nicht anderwärtig verwendet werden, sodass diese keinerlei Nutzung unterzogen werden. Die anderen Grundstücke wurden verpachtet.

Überblick über die am 26.05.1994 gekauften Flächen:

| Gr-Nr. | Nutzung   | Fläche m <sup>2</sup> | Verkauf/Verwendung        | Verkaufspreis |
|--------|-----------|-----------------------|---------------------------|---------------|
| 666/1  | Gewässer  | 820                   |                           |               |
| 665/2  | Landwirt. | 30.508                | verpachtet                |               |
| 665/6  | Landwirt. | 9.752                 | 2012                      | 390.000,00    |
| 665/7  | Landwirt. | 9.738                 | 2012                      |               |
| 1557/1 | Landwirt. | 14.829                | 2014                      | 25.209,30     |
| 63/4   | Landwirt. | 9.351                 | 2009                      | 97.668,91     |
| 64/1   | Garten    | 4.782                 | 2009                      | 49.934,09     |
| 67     | Baufläche | 536                   | ungenutzt/Betriebsgebäude |               |

|      |                     |               |                           |  |
|------|---------------------|---------------|---------------------------|--|
| 68/1 | Garten              | 12.159        | ungenutzt/Betriebsgebäude |  |
| 70/1 | Bach                | 306           |                           |  |
| 71/1 | Garten              | 2.111         |                           |  |
|      | <b>Gesamtfläche</b> | <b>94.892</b> |                           |  |

Der BF legte in der auf den Erörterungstermin folgenden Stellungnahme vom 10.09.2018 Pachtabrechnungen für 1997 und 2008/2009 vor, um die langfristige Vermietungsabsicht an den streitgegenständlichen Grundstücken zu belegen.

Mit den vom BF mitgeteilten anteiligen Anschaffungskosten errechnet sich aus der Verpachtungstätigkeit folgende Verzinsung des eingesetzten Kapitals:

Für 1997:

| Grundstücks-nummer | Fläche in m²  | anteilige Pacht<br>1997 netto | anteilige<br>Anschaffungskosten<br>lt. BF | Verzinsung   |
|--------------------|---------------|-------------------------------|-------------------------------------------|--------------|
| 665/2              | 49.508        | € 1.249                       | 570.302                                   | 0,22%        |
| 1557/1             | 14.829        | € 374                         | 37.721                                    | 0,99%        |
| <b>63/4</b>        | <b>9.351</b>  | <b>€ 236</b>                  | 27.783                                    | 0,85%        |
| <b>Summe</b>       | <b>73.688</b> | <b>€ 1.859</b>                | <b>635.806</b>                            | <b>0,29%</b> |

Für 2008/09:

| Grundstücks-nummer | Fläche in m² | anteilige Pacht<br><b>2008/2009</b> netto | anteilige<br>Anschaffungskosten<br>lt. BF | Verzinsung   |
|--------------------|--------------|-------------------------------------------|-------------------------------------------|--------------|
|                    |              |                                           |                                           |              |
| 1557/1             | 14.829       | € 379                                     | 37.721                                    | 1,00%        |
| <b>63/4</b>        | <b>9.351</b> | <b>€ 239</b>                              | 27.783                                    | <b>0,86%</b> |

Bei derart niedrigen Pachterlösen einerseits und Fremdkapitalkosten von mindestens 6% andererseits (lt. vorgelegtem Kreditvertrag, Anlage 14 zur Stellungnahme vom 10.09.2018) ist eine langfristige Vermietung offensichtlich kein sinnvolles Geschäftsmodell. Im Gegensatz dazu waren die tatsächlich getätigten Verkäufe lukrativ.

Dies spricht deutlich gegen eine langfristige Vermietungsabsicht des BF an den gegenständlichen Grundstücken in dieser Form.

Beim Grundstück 64/1 spricht die jahrelange fehlende Vermietung klar gegen die Absicht, Gewinne durch Fruchtziehung zu erzielen.

### 2.2.2. Bebauungsabsicht

Der BF entwickelte in den ersten Jahren nach Anschaffung des Areals verschiedene Konzepte und Visionen zur Nutzung.

Es wurde jedoch nur ein einziger Neubau umgesetzt, nämlich das Fachmarktzentrum, welches sich im Zentrum des Areals befindet. Dieses wurde ab 2005 vermietet und 2015 schließlich veräußert.

Unter den Visionen war auch ein nicht umgesetzter Technologiepark.

Beim Erörterungstermin erläuterte der BF selbst, dass im Jahr 1994 bzw. 1995 die Idee gekommen sei, im Gebäude 67 und auf der Liegenschaft 68/1 ein Technologiezentrum zu errichten und anschließend zu vermieten. Allerdings wurde erst in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 10.09.2018 vorgebracht, dass auch die streitgegenständlichen Grundstücke 64/1 und 63/4 diesem Projekt dienen sollten.

In der Beilage 11 zur Stellungnahme vom 10.09.2018 wird die Vision „XY“ präsentiert.

Die Idee dahinter war, „die Bereiche Arbeit, Leben, Energie und Ausbildung, in einem ganzheitlichen Ansatz miteinander zu verbinden“. Angedacht waren etwa eine Hotelanlage, ein „Think Tank Gebäude“, eine Akademie für „Life Sciences“, Künstlerateliers und Werkstätten. Doch nicht einmal in dieser umfangreichen Vision für das Areal befindet sich das Grundstück 63/4 in dem grünen Kreis, welcher die Lage des „XY“ beschreiben soll. Das Grundstück 64/1 wird nur vom Kreis gestreift.

Insgesamt konnte nach eingehender Prüfung durch das Gericht aus den vorgelegten Unterlagen kein Nachweis für eine konkret beabsichtigte Bebauung und Nutzung der beschwerdegegenständlichen Grundstücke 64/1 und 63/4 erbracht werden.

In den vorgelegten Unterlagen werden diese Grundstücke allgemein als (potentielle) „Erweiterungsflächen für die Zone“ oder „Betriebsausbaugelände“ bezeichnet.

Das Grundstück 64/1 ist als „Bauland-Betriebsgebiet“ gewidmet. Demgegenüber ist das Grundstück 63/4 derzeit immer noch als „landwirtschaftlich genutzte Grünfläche“ gewidmet. Es spricht gegen eine Bebauungsabsicht, dass für dieses Grundstück immer noch keine Umwidmung erwirkt wurde.

### 2.2.3. Ergebnis

Die tatsächliche Nutzung der in Rede stehenden Grundstücke spricht gegen eine langfristige Vermietungsabsicht.

Die gegenständlichen Grundstücke befinden sich nicht im Zentrum des Areals.

Sie mögen zwar in die Visionen und Überlegungen für ein größeres Konzept als potentiell Erweiterungsgelände in Betracht gezogen und in Werbepräsentationen als „Betriebsausbaugelände“ bezeichnet worden sein, dennoch war eine Bebauung und langfristige Vermietung und damit Nutzung als Anlagevermögen -auch angesichts der ohnehin schon drückenden Fremdkapitalkosten- von vornherein nicht wahrscheinlich.

Vom Zeitpunkt des Ankaufs im Jahr 1994 an, überwog somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes beim BF die Absicht diese Grundstücke bei sich bietender

lukrativer Gelegenheit zu veräußern, gegenüber der Absicht diese dauerhaft zur Vermietung zu nutzen.

### **3. Subjektive Widmung**

Die subjektive Widmung in Form der bilanziellen Behandlung der gegenständlichen Grundstücke als Anlagevermögen bietet in dem vorliegenden Fall kein Indiz für die Qualifizierung, ob tatsächlich Anlage- oder Umlaufvermögen vorliegt. Das gesamte Areal wurde nämlich beim Erwerb ins Anlagevermögen gebucht, obwohl von Beginn an der Verkauf von wesentlichen Teilen geplant war. Zumindest die Wohnparks wurden jedoch –obwohl in der Bilanz als Anlagevermögen ausgewiesen- beim Verkauf wie Umlaufvermögen, also steuerpflichtig, behandelt und die Restbestände schließlich im Jahr 2010 ins Umlaufvermögen umgebucht.

### **III. Rechtliche Würdigung**

Strittig ist die Frage, ob die gegenständlichen Grundstücke dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen des BF zuzuordnen waren.

Bei einer Zuordnung zum Anlagevermögen war der Verkauf (nach Ablauf der Spekulationsfrist) nach § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 steuerfrei.

Für die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ist die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes entscheidend.

Diese Zweckbestimmung ist anhand des objektiven Gesamtbildes aus dem Unternehmensgegenstand und der tatsächlichen Nutzung zu ermitteln.

Die Absicht Grundstücke dauerhaft zur Fruchtziehung (Vermietung) zu nutzen, um damit Gewinne zu erzielen, führt zur Qualifizierung als Anlagevermögen.

Die Veräußerung von Anlagevermögen zählt aufgrund der Funktion dem Geschäftsbetrieb dauerhaft zu dienen, im Allgemeinen nicht zur normalen Geschäftstätigkeit.

Ob Liegenschaften durch Fruchtziehung genutzt werden sollen oder die Veräußerung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (VwGH 13.04.2005, 2001/13/0028).

Das Abstellen auf den Unternehmensgegenstand führt in diesem Zusammenhang dazu, dass nach der Rechtsprechung des VwGH bei Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels eine gewisse Vermutung für die Zugehörigkeit von Liegenschaften zum Umlaufvermögen besteht ( VwGH 31.5.1983, 82/14/0188 ; 13.4.2005, 2001/13/0028 ).

Da der Betrieb des BF ein Mischbetrieb ist und kein reiner Grundstückshandel, war daher aber eine Untersuchung der tatsächlichen Nutzung der Grundstücke nötig.

Vom Zeitpunkt des Kaufes 1992 bzw. 1994 bis zur tatsächlichen Veräußerung überwog beim BF die Absicht, die streitgegenständlichen Grundstücke gewinnbringend zu verkaufen gegenüber der Absicht diese dauerhaft durch Fruchtziehung zu nutzen.

In diesem Fall gehören sie auch bei länger andauernder betrieblicher Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Im Ergebnis sind die Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzuordnen und ist der Verkauf somit steuerpflichtig.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

#### **IV. Unzulässigkeit der Revision**

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 BVG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Vorliegen der Kriterien für die Qualifizierung von Liegenschaften als Umlaufvermögen (vor allem die Veräußerungsabsicht an den gegenständlichen Grundstücken) ist eine Frage der Beweiswürdigung, welche einer Revision nicht zugänglich ist. Deshalb war gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Oktober 2019