

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik als Vorsitzenden, die Richterinnen MMag. Elisabeth Brunner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Claudia Strohmaier und Erwin Agneter, über die Beschwerde vom 20.10.2016 der Bf. KG, vertreten durch LBG Wien Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6/3, gegen die Bescheide vom 29.02.2016 und 31.03.2016 des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2013 und 2014, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22.06.2021 (Datum der Verkündung des Erkenntnisses) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Bei der beschwerdeführenden KG (Bf) fand eine Außenprüfung statt.

Das Finanzamt traf im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** gemäß § 150 BAO vom **26.02.2016** das Jahr 2013 betreffend u.a. folgende Feststellungen:

„Tz 1 Zuordnung der Einkunftsquelle

Das gegenständliche Unternehmen wurde im KJ. 1985 gegründet und seitdem wurden regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, welche nach § 5 EStG ermittelt wurden. Als Unternehmensinhalt scheinen lt. Aktenlage die folgenden Tätigkeiten auf:

- Versicherungsmakler und –berater*
- Handel mit Waren aller Art*
- Geschäftsführung von Unternehmen*
- Immobiliengeschäfte aller Art, insbesondere Erwerb und Verkauf sowie Vermietung und Verpachtung von Immobilien aller Art*

Im KJ. 1987 erwarb das Unternehmen einen $\frac{1}{4}$ Anteil an der Liegenschaft in NÖ, ..., worin sich mehrere Wohnungen befanden, welche vermietet wurden. Dzt. befinden sich im Gebäude insgesamt 12 Wohnungen.

Die anteiligen Anschaffungskosten betrugen damals EUR 180.899,11 und wurden in der Bilanz als Umlaufvermögen aktiviert. Dieser Wert scheint auch noch in der Bilanz 2012 unberichtigt auf.

Im KJ. 2013 erfolgte die Parifizierung des Gebäudes und im selben Jahr wurden von der KG auch noch 2 Wohnungen verkauft.

Als Beilage zu den eingebrachten Steuererklärungen 2013 wurden eine Bilanz und eine G&V-Rechnung vorgelegt.

In der G&V-Rechnung wurde der erzielte Verkaufserlös eingetragen sowie der anteilige Buchwert in Abzug gebracht, und so der Gewinn aus den Verkäufen dargestellt.

Auch in der Bilanz wurde der bestehende Gebäudewert um den anteiligen Buchwert der veräußerten Wohnungen in Abzug gebracht und der neue reduzierte Wert ausgewiesen.

Entgegen den Darstellungen in Bilanz und G&V Rechnung wurden die errechneten Zahlen nicht in der Steuererklärung berücksichtigt.

Im Formular E6 wurden erstmalig Einkünfte aus V&V erklärt und erstmals keine Einkünfte mehr aus Gewerbebetrieb. Die Veräußerung der Wohnungen wurde in keiner Weise berücksichtigt, sondern es wurden lediglich die Einkünfte aus V&V in der Steuererklärung ausgewiesen.

Da eine Betriebsaufgabe des Gewerbebetriebes nie dargestellt wurde und die Beilagen zur eingebrachten Steuererklärung auch eindeutig auf einen Gewerbebetrieb hinweisen, erfolgt die Berücksichtigung des Veräußerungserlöses der Wohnungen im Rahmen der gewerblichen Einkünfte.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Kz. 370) werden dementsprechend auf Null gestellt.

Die Gewinne aus den Wohnungsveräußerungen fließen somit in den laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb (Kz. 330) ein und werden entsprechend den Anteilen auf die Beteiligten verteilt und sind dort mit dem Tarifsteuersatz zu versteuern.

Die mit Schreiben vom 30.06.2015 nachträglich beantragte Versteuerung des Veräußerungsgewinnes mit dem besonderen Steuersatz gem. § 30a mit 25% bei den Gesellschaftern ist daher in diesem Fall nicht zulässig ...

Die vom Parteienvertreter abgeführte ImmoEST iHv. 4.375,00 wird den Beteiligten anteilig wieder gutgeschrieben. ...

Einkünfte aus V&V

lt. Erklärung 9.586,67

Lt. Bp. 0,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Lt. Erklärung 0,00

Lt. Bp (= lt. eingebrachter G+V) 202.815,22

....“

Das FA erließ den Feststellungen der AP folgend am **29.02.2016** den **Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013** und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 202.815,22 fest. Die vom Parteienvertreter abgeführte ImmoEST wurde den Beteiligten anteilig wieder gutgeschrieben.

Für das Jahr **2014** ergaben sich auf Grund der am 30.03.2016 beim FA eingelangten **Steuererklärung** Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 170.706,01. Gemäß Beilage E6a wurden „Erlöse Anlagevermögen“ iHv EUR 207.200,00 erklärt.

Das FA erließ am **31.03.2016** den **Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2014** und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungskgemäß mit EUR 170.706,01 fest.

In der **Beschwerde vom 20.10.2016**, die vom (neuen) steuerlichen Vertreter der Bf eingebracht wurde, wurde die Abänderung der Bescheide wie folgt beantragt:

„Jahr 2013:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 9.586,37 (Besteuerung nach Tarif)

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EStG EUR 34.300,00 (Besteuerung mit 25%).

Der Betrag von EUR 34.300,00 = EUR 245.000,00 – EUR 210.700,00 (86% pauschale Anschaffungskosten)

Jahr 2014:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 1.719,65 (Besteuerung nach Tarif)

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EStG EUR 29.008,00 (Besteuerung mit 25%).

Der Betrag von EUR 29.008,00 = EUR 207.200,00 – EUR 178.192,00 (86% pauschale Anschaffungskosten)

Begründung:

Das gegenständliche Unternehmen wurde 1985 gegründet und im Jahr 1987 erwarb das

Unternehmen einen Mehrheitsanteil an der Liegenschaft in 9999 NÖ, Adresse, bestehend aus mehreren Wohnungen, welche seit jeher vermietet werden.

Der Zweck der Liegenschaft war von Anfang an die Erzielung von Vermietungseinkünften. Die Liegenschaft war daher von Anfang an dem Anlagevermögen zuzuweisen und wurde auch so bilanziert. Die Darstellung der Betriebsprüfung, dass die Liegenschaft in der Bilanz im Umlaufvermögen zu aktivieren ist, kann von uns nicht nachvollzogen werden.

Die Immobilie wird – wie bereits erwähnt – seit Beginn an – dh seit nun fast 30 Jahren – zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet. Die Gesellschaft hat bis zum Jahr 2013 auch keine Anteile an der Liegenschaft verkauft. Es wurden bis zum Jahr 2013 auch keine anderen Liegenschaften von der Gesellschaft angekauft noch verkauft. Im Jahr 2013 erfolgte die Parifizierung – welche keinen steuerrelevanten Sachverhalt darstellt (vgl. EStR Rz. 6627a). Da im Jahr 2013 und 2014 größere Reparaturen und der Einbau eines Liftes anstanden, mussten zu deren Finanzierung Wohnungen veräußert werden.

Der dargelegte Sachverhalt spricht eindeutig gegen das Vorliegen einer Gesellschaft deren Zweck der gewerbliche Grundstückshandel ist, da keine Grundstücke gehandelt werden. Somit kann aber der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten nicht der Tarifsteuer unterliegen, sondern nur der besonderen Besteuerung des § 30a EStG.

Der bisherige Steuerberater hat zwar die Einkünfte der KG als § 5 Ermittler erklärt. Dies ist unseres Erachtens aber nicht korrekt. Die fälschliche Deklaration als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ändert aber nichts an der Tatsache, dass zumindest seit den frühen 1990er Jahren keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr vorlagen – sollten überhaupt jemals welche bestanden haben. Dh spätestens in den 1990er Jahren hat eine Betriebsaufgabe stattgefunden – sofern überhaupt ein Gewerbebetrieb jemals vorlag.

Da somit keine betrieblichen Einkünfte, sondern außerbetriebliche Einkünfte vorliegen, kann der Unterschiedsbetrag gem. § 30 Abs 4 Z 2 EStG als die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten ermittelt werden.

Die Folgerungen der Betriebsprüfung sind somit nicht korrekt.

...“

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 10.07.2017** als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde ausgeführt:

„ ... Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft (KG) ist seit 1987 ¼ Eigentümerin und erklärt ... ihre Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche gemäß § 5 EStG ermittelt werden. Ab dem Jahr 2007 wurde entsprechend der gesetzlichen Änderung durch das StrukturAnpG 2006 ... die „Fortführungsoption“ gem. § 5 Abs 2 EStG in Anspruch genommen. Das entsprechende Kennfeld ist bis inkl. 2011 befüllt, in allen Erklärungen (Formular E6a) ab 2007 ist im Kennfeld „Bilanzierung gemäß ... § 5 EStG“ angekreuzt. Damit gibt die beschwerdeführende KG klar zum Ausdruck, dass sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat und

diese gem. § 5 EStG ermittelt. Erstmalig im Jahr 2013 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt und es erfolgte ein erstmaliger Abverkauf von zwei Wohnungen. Diese Wohnungen wären gemäß Beschwerdevorbringen nun nicht mehr dem Gewerbebetrieb zuzuordnen, sodass es sich beim Verkauf um private Grundstücksveräußerungen gem. § 30 EStG handle. Der Verkauf sei daher gem. § 30a EStG mit dem Sondersteuersatz von 25% zu erfassen und die Liegenschaft darüber hinaus als Altvermögen gem. § 30 Abs 4 EStG zu behandeln.

Korrespondierend mit den Feststellungen der Betriebsprüfung erzielt die KG jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG. Dies ergibt sich zwingend aus der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, da diese nur für rechnungspflichtige Gewerbetreibende und – soweit die Rechnungslegungspflicht nicht mehr besteht – für Gewerbetreibende unter Inanspruchnahme der Fortführungsoption des § 5 Abs 2 EStG zur Anwendung gelangt. Weiters wurde seit 2010 der Gewinnfreibetrag in Form des Grundfreibetrages gem. § 10 EStG von den beteiligten Gesellschaftern in Anspruch genommen. Dieser setzt einen „Gewinn“ und einen „Betrieb“ voraus und kann somit nur bei den betrieblichen Einkunftsarten in Anspruch genommen werden. Es erfolgte in der Vergangenheit keine Betriebsaufgabe mit Wechsel zur Vermögensverwaltung, in deren Rahmen die allfälligen stillen Reserven des Grundstücks aufgedeckt worden wären. Es handelt sich bei den Einkünften aus dem Verkauf eines Grundstücks durch die beschwerdeführende KG somit zwangsläufig um Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht um außerbetriebliche Einkünfte. Die Regelung des § 30 Abs 4 EStG (Altvermögen) kann folglich nicht zur Anwendung gelangen, da sowohl Grund und Boden als auch das Gebäude in der KG zum 31.03.2012 steuerverfangen waren.

Für die Liegenschaft wurde seit der Anschaffung keine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht, dies spricht für eine Zuordnung zum Umlaufvermögen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb bei Vorliegen von Anlagevermögen keine steuersenkende Absetzung geltend gemacht wird. Selbst wenn die Liegenschaft Anlagevermögen darstellen sollte, handelt es sich bei der beschwerdeführenden KG um eine Gesellschaft, deren Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Dies ergibt sich aus der Erweiterung des Unternehmenszweckes lt. Firmenbuch ab 1989 auf „Immobiliengeschäfte aller Art, insbesondere Erwerb und Verkauf sowie Vermietung und Verpachtung von Immobilien aller Art“. Als Branchenkennzahl im Erklärungsformular E6a wird 683 geführt: „Vermittlung und Verwaltung von Grundstücken, Gebäuden und Wohnungen für Dritte“. Der besondere Steuersatz für Grundstücksveräußerungen kann daher gem. § 30a Abs. 3 Z 1 bzw. Z 2 EStG nicht zur Anwendung gelangen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung waren somit rechtsrichtig und die Beschwerde abzuweisen.

...“

Die Bf beantragte mit **Vorlageantrag vom 10.08.2017** unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerde, diese dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Das FA legte die Beschwerde mit **Vorlagebericht vom 17.08.2017** dem BFG vor und beantragte iSd Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. der Ausführungen in der BVE die Abweisung der Beschwerde.

Das BFG forderte die Amtspartei mit **Schreiben vom 27.04.2020** auf, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen zu übermitteln:

- Die Bilanz und die G+V Rechnung der Jahre 2013 und 2014
- Wie viele Wohnungen wurden vor bzw. nach dem (erstmaligen) Abverkauf von 2 Wohnungen im Jahr 2013 von der KG vermietet?
- Wie viele Wohnungen wurden 2014 verkauft?
- Wurden nach 2014 wieder An- bzw. Abverkäufe von Immobilien durch die KG getätigt?

Das FA beantwortete mit **Schriftsatz vom 15.05.2020** den Vorhalt wie folgt:

- Verkauf Wohnungen 2014:

Im Jahr 2014 wurden drei Wohnungen verkauft/übertragen:

Top Nr. 1 und Nr. 2: Käufer Nachname Vorname (Wohnungen zusammengelegt)

Top Nr. 3: Käufer Nachname Vorname (unentgeltliche Übertragung gem. Vereinbarungen)

- Vermietung nach Abverkauf 2014:

Im Eigentum der KG standen 2014 noch die Top Nr. 7,8,10 und 11. An Mieterlösen wurden lt. GuV im Jahr 2014 ca. EUR 16.000 und 2015 ca. EUR 11.500 erzielt. An wen konkret die Wohnungen vermietet wurden, ist dem Finanzamt nicht bekannt.

- Abverkäufe nach 2014:

Verkauf Top Nr. 7 an Name im Jahr 2018 (siehe Grundbuch)

- Beilagen:

Grundbuchsauszug, Aufstellung Betriebsprüfer, Jahresabschlüsse 2013 – 2015, Kaufvertrag Nachname, ImmoESt Selbstberechnung Verkauf Nachname, Vereinbarungen Nachname Vorname

In der **mündlichen Senatsverhandlung** vor dem BFG am **22.06.2021** legte der steuerliche Vertreter der Bf einen **ergänzenden Schriftsatz** folgenden Inhalts vor. Demnach liege aus folgenden Gründen **kein gewerblicher Grundstückshandel** vor:

"1. Die Liegenschaft wurde – wie die BP richtigerweise festgestellt hat – bereits im Jahr 1987 angeschafft mit dem klaren Ziel der Einkünfteerzielung aus Vermietung.

2. Es wurden bis zum Jahr 2013 weder eine andere Liegenschaft gekauft noch die bestehenden Liegenschaft oder auch nur Teile davon verkauft – dh über einen Zeitraum von rd. 26 Jahren.

3. Die ständige Rechtsprechung des VwGH ist zum Thema gewerblicher Grundstückshandel relativ klar und auch Großteils in den EStR Rz 5440 bis 5448 abgebildet und somit dem Finanzamt bekannt.

- a. Gegen die Gewerblichkeit spricht auch der fehlende Einsatz von Fremdkapital sowie eine lange Behaltedauer der Grundstücke (über einen Zeitraum von 10 Jahren hinausgehend) und ein passives Verhalten des Verkäufers, wodurch er keine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit entfaltet (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061).
- b. Indizien, die für einen Grundstückshandel sprechen würden, liegen im gegenständlichen Fall allesamt nicht vor. Diese wären:
 - i. die Parzellierung einer Liegenschaft mit nachfolgendem Verkauf der Parzellen begründet für sich allein keinen Gewerbebetrieb (VwGH 22.9.1992, 92/14/0064).
 - ii. Umfangreiche Werbemaßnahmen zur Käufersuche (Schaltung von Inseraten; VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033). *„War nicht gegeben, da die Wohnungen entweder direkt bzw. nur mit Unterstützung der Hausverwaltung verkauft wurden.“*
 - iii. Wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der alsbaldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes. *„Es wurden zwischen 1987 und 2013 keine anderen Liegenschaften erworben oder verkauft.“*
 - iv. Hohe Fremdkapitalsquote lässt spätere Veräußerung der Grundstücke naheliegend erscheinen (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033). *„Der Hausanteil wurde zu 100% mit Eigenkapital erworben – es erfolgte somit eine langfristige Vermögensanlage, mit dem Ziel für spätere, einkommensschwächere Zeiten - auch mit Blick auf die Pension - finanziell vorzusorgen.“*
 - v. Große Dichte von Grundstücksverkäufen bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe. *„Liegt nicht vor.“*
 - vi. Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). *„Liegt nicht vor.“*
 - vii. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen stellt keine Vermögensverwaltung, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061). *„Genau das Gegenteil ist der Fall – die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung stand/steht nicht nur im Vordergrund sondern war und ist der einzige Grund.“*
- c. Indizien gegen Grundstückshandel: Vermögensverwaltung liegt demgegenüber vor, wenn es sich bei der Grundstücksveräußerung um den Abschluss der privaten Nutzung handelt und die Veräußerung zur Realisierung des während der Besitzzeit eingetretenen Substanzwertsteigerungen erfolgt. Kennzeichen der (privaten) Vermögensverwaltung ist somit die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes steht, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als hinter die laufende Fruchtziehung zurücktretender Effekt. Dementsprechend kann auch dann Vermögensverwaltung vorliegen, wenn langjährig durch Vermietung und Verpachtung genutzter Grundbesitz in relativ kurzer Zeit verkauft wird.

- BP Bericht vom 26.2.2016 über den Prüfungszeitraum 2013 und Nachschauzeitraum 2014-2015 sowie Bescheidebegründung der Beschwerdeentscheidung der Jahre 2013 und 2014 vom 10.7.2017: Es wird fälschlicherweise argumentiert, dass das Gebäude in der Bilanz im Umlaufvermögen ausgewiesen wurde und folglich alleine aus diesem Grund der besondere Steuersatz gem § 30a EStG nicht anwendbar ist (Verweis auf die ESTR Rz 6684). Das ist falsch: Das Gebäude wurde immer und somit nachweislich auch in den Jahren 2013 - 2015 im Jahresabschluss im Anlagevermögen der Gesellschaft ausgewiesen.
- Zum Thema Anlage- oder Umlaufvermögen: Die Zuordnung in der UGB-Bilanz gilt mangels eigener steuerrechtlicher Vorschriften auch für die Steuerbilanz (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094).
- Das UGB definiert als Anlagevermögen Gegenstände, die bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen (§ 198 Abs. 2 UGB). Dauernd heißt, dass ein Wirtschaftsgut während seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder zumindest eines größeren Zeitraumes davon dem Geschäftsbetrieb dient. Gegenstände des Anlagevermögens sind zum Gebrauch bestimmt. Im Zweifelsfall kann eine tatsächlich längere Verweildauer im Betrieb ein Indiz für Anlagevermögen sein. Wirtschaftsgüter, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß nicht länger als ein Jahr ist, können nicht zum Anlagevermögen gerechnet werden. (VwGH 25.6.1998, 96/15/0251). Zu den Sachanlagen zählen Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremdem Grund, technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Anlagen in Bau.
- Zum Umlaufvermögen zählen hingegen Gebäude und Wohnungen, die der Veräußerung dienen (VwGH 7.6.1983, 87/14/0318)
- Selbst das Unterlassen der Geltendmachung der steuerlichen Absetzung für Abnutzung (Afa) des Gebäudeanteils (der Grundanteil unterliegt von vornherein nicht der Afa) kann für sich alleine noch keine Begründung darstellen eine Umqualifizierung vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vorzunehmen.

Aus folgenden Gründen liege auch kein Gewerbebetrieb vor:

- Die Gewerbeberechtigung Versicherungsmakler gem. Par.103 Abs.1 lit.c Z.23 GewO.1973 wurde im Jahr 1989 zurückgelegt. Das Handelsgewerbe gem. Par.103 Abs.1 lit.b Z.25 GewO.1973 (Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien) wurde im Jahr 2001 zurückgelegt. Unserer Ansicht nach liegen spätestens ab dem Jahr 1990 keine gewerblichen Einkünfte mehr vor und mit Ende des Kalenderjahres 1989 kam es somit zu einer Betriebsaufgabe, da die Gewerbeberechtigung „Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien“ tatsächlich nie ausgeübt wurde und daraus auch keine Einnahmen erzielt wurden. Jedenfalls erfolgte die Betriebsaufgabe im Jahr 2001, da zum Jahresende 2001 keine Gewerbeberechtigung mehr aufrecht war.
- Zum Thema Fortführungsoption § 5 Abs 2 EStG: Es müssen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen um überhaupt antragsberechtigt für die Fortführungsoption

gem. § 5 Abs 2 EStG zu sein. Das geht schon alleine aus dem Gesetzeswortlaut des § 5 Abs 2 EStG hervor: *„Als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender im Sinne des Abs. 1 gilt auf Antrag ein Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) bezieht und nicht mehr der Pflicht zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 unterliegt. Der Antrag ist für das Jahr zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 besteht.“*

- Ebenso Doralt-Kommentar in Doralt/Herzog/Mayer, EStG11 (Stand: 1.7.2007): *„Gesetzliche Grundvoraussetzung für eine Fortführung der Gewinnermittlung (§23) nach § 5 Abs 1 sind immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb.“*

Es handle sich daher um bloße Vermögensverwaltung, die zu Einkünften aus Vermietung führten. Die Abverkäufe der Wohnungen würden daher der 25%igen ImmoESt unterliegen. Da es sich um Altvermögen handle, könnten pauschal 86% der Verkaufserlöse als Anschaffungskosten abgezogen werden.

Weiters wurde eine Bestätigung der Wirtschaftskammer Wien vorgelegt, wonach im Jahre 1989 von der beschwerdeführenden KG die Gewerbeberechtigung als Versicherungsmakler und im Jahre 2001 die Gewerbeberechtigung des Einzelhandels mit Bekleidung und Textilien zurückgelegt wurde.

Über Befragen des Vorsitzenden führte der Komplementär der KG, Dr. Nachname, aus, mittlerweile sei eine weitere Wohnung veräußert worden, und zwar an den Sohn. Es befinde sich noch eine Wohnung im Eigentum der KG. Der ursprüngliche Zweck der KG sei es gewesen, Einkünfte als Versicherungsmakler zu erzielen. Nach der Einstellung dieser Tätigkeit hätte man Vermietungseinkünfte erzielen wollen und die Anteile als Vermögens- und Pensionsvorsorge behalten wollen. Es habe keinerlei Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft gegeben. Die Veräußerungen seien auch wegen durchzuführender Investitionen, wie dem Einbau eines Lifts, notwendig gewesen. Zum Teil habe es sich um die Weitergabe von Wohnungen an Verwandte (Gattin und Sohn) des Beteiligten gehandelt.

Der Vertreter der Amtspartei verwies auf die bisherigen Ausführungen des FA und wies auf die jahrzehntelangen Erklärungen der Einkünfte als gewerblich hin. Sogar die Fortführungsoption des § 5 Abs 2 EStG sei dezidiert beantragt worden. Spätestens dann hätte ein allfälliger "Irrtum" auffallen müssen. Es sei auch keine AfA für das Grundstück geltend gemacht worden, was völlig unerklärlich wäre, würde es sich um Anlagevermögen und nicht um Grundstückshandel handeln. Es handle sich vielmehr um Umlaufvermögen. Auch die Veräußerung von nur einer Wohnung könne bei Wiederholungsabsicht bereits einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Im ggstdl Fall seien sechs von sieben Wohnungen veräußert worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Sachverhalt:

Die beschwerdeführende KG (Bf) wurde am 06.09.1985 gegründet und ermittelte den Gewinn gemäß § 5 EStG. Als Unternehmensgegenstand wurde im Firmenbuch angegeben: Versicherungsmakler und –berater, Handel mit Waren aller Art, Geschäftsführung von Unternehmen.

Am 23.01.1987 wurden 3/4 Anteile der Liegenschaft in 9999 NÖ, Adresse, EZ 000, mit Eigenkapital erworben und die darin befindlichen Wohnungen vermietet. Die (anteiligen) Anschaffungskosten (AK) betrugen EUR 180.899,11. Die AK wurden in der Bilanz aktiviert und waren per 31.12.2012 unberichtigt in voller Höhe in der Bilanz ausgewiesen. AfA wurde nicht geltend gemacht.

Am 24.01.1989 wurde der Unternehmensgegenstand lt. Firmenbuch erweitert um Immobiliengeschäfte aller Art, insbesondere Erwerb und Verkauf sowie Vermietung und Verpachtung von Immobilien aller Art.

Die Gewerbeberechtigung als Versicherungsmakler wurde im Jahr 1989 zurückgelegt. Das Handelsgewerbe Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien wurde im Jahr 2001 zurückgelegt.

Gewerbliche Einkünfte als Versicherungsmakler liegen seit 1990 nicht mehr vor. Das Gewerbe Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien wurde niemals ausgeübt.

Ab dem Jahr 2007 wurde entsprechend der gesetzlichen Änderung durch das StrukturAnpG 2006 die "Fortführungsoption" gemäß § 5 Abs 2 EStG 1988 in Anspruch genommen.

Bis inklusive Veranlagung 2012 wurden die Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen regelmäßig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

Bis zum Kalenderjahr 2012 lag lediglich Miteigentum an den 3/4 Anteilen der Liegenschaft vor.

Bis inkl. 2012 wurde das Gebäude von einer Gebäudeverwaltung abgerechnet und auch die Mieteinnahmen anteilig an die Eigentümer zugeordnet.

Im Kalenderjahr 2013 erfolgte die Parifizierung und die einzelnen Wohneinheiten wurden den Eigentümern zugeteilt, welche nun die jeweils vorliegenden Einkünfte aus Vermietung erklären.

Seit 1990 ist neben der Vermietung keine weitere betriebliche Tätigkeit erkennbar.

Da im Jahr 2013 und 2014 größere Reparaturen und der Einbau eines Liftes anstanden, wurden – auch zu deren Finanzierung – Wohnungen veräußert.

Im Jahr 2013 wurden – neben der Vermietungstätigkeit – von der Bf auch zwei Wohnungen veräußert (Top 9,12). Aus der Veräußerung der Wohnungen im Jahr 2013 wurde ein Veräußerungserlös von EUR 245.000 erzielt, der Buchwert betrug 51.771,45 und der Veräußerungsgewinn somit EUR 193.228,55.

Am 06.02.2013 wurde um Vergabe einer UID-Nummer wegen Vorliegens von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab 01.01.2013 angesucht.

In der Bilanz und der GuV Rechnung 2013, welche als Beilagen zur Steuererklärung dem FA übermittelt wurden, ist ein Ertrag aus dem Abgang von Anlagevermögen (resultierend aus dem Veräußerungsgewinn der Wohnungen iHv EUR 193.228,00 sowie Mieterlöse iHv ca EUR 11.000,00) ausgewiesen. Erklärt wurden am 25.06.2015 jedoch erstmals nicht mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 9.586,67 (Kz 370). Die Veräußerung der Wohnungen wurde nicht berücksichtigt. Hinsichtlich des Gewerbebetriebes wurde keine Betriebsaufgabe dargestellt.

Mit Schreiben vom 30.06.2015 wurde die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG bei den Gesellschaftern beantragt und vom Parteienvertreter ImmoEST iHv EUR 4.375,00 abgeführt.

Das FA setzte mit Erstbescheid vom 29.02.2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 202.815,22 fest.

Im Kalenderjahr 2014 wurden an Mieterlösen ca. EUR 16.000 erzielt. In diesem Jahr wurden weitere drei Wohnungen veräußert bzw. übertragen (Top 1,2,3), wobei eine Käuferin (Mag. Nachname) 2 Wohnungen erwarb und zusammenlegte (Top 1,2) und 1 Wohnung an die Beteiligte Vorname Nachname im Wege einer Vereinbarung zwischen Ehegatten übertragen wurde (Top 3).

Es wurden am 30.03.2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 170.706,01 (darunter Erlöse Anlagevermögen iHv 207.200,00, BW abgegangener Anlagen iHv 34.313,64) erklärt.

Das FA setzte am 31.03.2016 erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 170.706,01 fest (resultierend aus Veräußerungsgewinn und Vermietungseinkünften).

Im Eigentum der KG standen im Jahr 2014 noch die Top Nr. 7, 8, 10 und 11.

Im Jahr 2015 wurden Mieterlöse iHv ca. EUR 11.500 erzielt.

Im Jahr 2018 wurde eine weitere Wohnung (Top 7) veräußert.

Im Jahr 2020 wurde eine weitere Wohnung an den Sohn des Kommanditisten Dr. Nachname übergeben (Top 10,11). Im Eigentum der KG steht noch eine Wohnung (Top 8). Insgesamt befinden sich (nach Zusammenlegungen) zehn Wohnungen in dem Gebäude.

An der KG sind beteiligt:

Verlassenschaft nach Name mit 1% als Kommanditist

Vorname Nachname mit 98% als Kommanditist

Dr. Name mit 1% als unbeschränkt haftender Gesellschafter

Ab dem Jahr 1990 liegen keine gewerblichen Einkünfte mehr vor. Seitdem handelt es sich um bloße Vermögensverwaltung. Bei der Tätigkeit der Bf steht die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung und nicht die Vermögensverwertung im Vordergrund. Die Tätigkeit entspricht nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Sie überschreitet nicht jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Beweiswürdigung:

Die Ausführungen betreffend Gründung, Gewinnermittlung, Gewerbeberechtigungen, Einkünfteerklärung, Veräußerungen bzw. Übertragung von Wohnungen, Anteilsverhältnisse etc. sind unstrittig und den vorgelegten Verwaltungsakten, Abfragen aus dem AIS des Bundes und den Vorbringen der Parteien zu entnehmen.

Strittig ist, ob die Tätigkeit einen gewerblichen Grundstückshandel darstellt oder jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, nicht überschreitet bzw. ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Versicherungsmakler oder aus dem Einzelhandel mit Bekleidung und Textilien vorliegen.

Zu den gewerblichen Einkünften als Versicherungsmakler ist festzustellen, dass aus der Zurücklegung der entsprechenden Gewerbeberechtigung sowie aus den Steuererklärungen hervorgeht, dass diese Tätigkeit seit 1990 nicht mehr ausgeübt wurde und es daher insoweit zu einer Betriebsaufgabe gekommen ist. Gewerbliche Einkünfte aus dem Handel mit Textilien wurden ebenfalls nicht erklärt, die entsprechende Gewerbeberechtigung wurde 2001 zurückgelegt und es wurde glaubhaft ausgeführt, dass dieses Gewerbe niemals ausgeübt wurde.

Zu prüfen ist daher, ob die Tätigkeit einen gewerblichen Grundstückshandel darstellt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in

den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (vgl. VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118, und VwGH 28.6.2012, 2009/15/0113).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl. VwGH 26.7.2000, 95/14/0161). Nach VwGH 21.09.2006, 2006/15/0118, ist die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensverwertung im Vordergrund steht, eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbsvorgängen und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen; der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit (vgl. VwGH 25.03.1999, 94/15/0171). Für die Beurteilung der Kauftätigkeit und Verkaufstätigkeit ist es ohne Belang, ob sie im betreffenden Besteuerungszeitraum bzw Veranlagungszeitraum stattgefunden hat. Für die Prüfung der Nachhaltigkeit muss nämlich eine über den Veranlagungszeitraum hinausgehende, mehrjährige Betrachtung angestellt werden (vgl. VwGH 31.05.1983, 82/14/0188).

Die erstmalige Parifizierung von Eigentumswohnungen stellt keinen Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang dar (Rz. 6627a EStRL BMF). Wie bei einer Realteilung liegt eine Konkretisierung der bisherigen Miteigentumsanteile vor und das Wohnungseigentum tritt an die Stelle des bisherigen Miteigentums.

Die im ggstdl Fall durchgeführte Parifizierung im Jahr 2013 ist daher insoweit steuerlich unbeachtlich.

Zwar tätigt ein gewerblicher Grundstückshändler im Allgemeinen bereits den Grundstücksankauf in Verkaufsabsicht. Gewerblicher Grundstückshandel kann allerdings auch dann vorliegen, wenn erst auf Grund eines später gefassten Willensentschlusses der planmäßige Abverkauf der Immobilien umgesetzt wird. Es kommt sohin nicht zwingend auf die ursprüngliche Absicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaften an (VwGH 28.06.2012, 2009/15/0113, mwN).

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist kein geeignetes Abgrenzungsmerkmal. Sie kann auch im Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung gegeben sein (VwGH 22.06.1983, 81/13/0157).

Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und das damit im Vergleich zu einem nicht in der Branche Tätigen zu unterstellende Fachwissen sind geeignet, das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens zu verstärken (siehe zB VwGH 18.12.2001, 99/15/0155). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist nicht auf die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung abzustellen (VwGH 24.06.2010, 2007/15/0033, unter Verweis auf VwGH 18.12.2001, 99/15/0155, und VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025). Bei bestehender beruflicher Nahebeziehung kann bereits eine sehr geringe Anzahl von Verkaufsvorgängen als für die Gewerblichkeit ausreichend angesehen werden. So können in diesem Fall gegebenenfalls bereits zwei Verkäufe innerhalb von zwei Kalenderjahren für die Gewerblichkeit als ausreichend erachtet werden (VwGH 28.05.2008, 2008/15/0025).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht (vgl. VwGH 20.12.2000, 98/13/0236, 98/13/0237). Nach diesem Erkenntnis ist für die Beurteilung der Frage, ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund der Tätigkeit des Steuerpflichtigen stand, unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit der Behaltdauer von entscheidender Bedeutung, wie lange die jeweilige Behaltdauer der veräußerten Objekte war und innerhalb welchen Gesamtzeitraumes die Objekte veräußert wurden sowie welche Gründe für die Veräußerung der Objekte maßgeblich waren. Zum Gesamtbild gehört neben der Frage der Behaltdauer von Objekten auch der Umstand der Finanzierung, wobei die Fremdfinanzierung ein Indiz für die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel bildet.

Bezeichnend für einen gewerblichen Grundstückshandel (in Abgrenzung von vermögensverwaltender Tätigkeit) ist somit die Planmäßigkeit des Vorgehens, welche aus folgenden Indizien abgeleitet werden kann:

- der Umfang der Tätigkeit, d.h. eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit
- der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf,
- die Behaltdauer,
- der wirtschaftliche Zusammenhang,
- die Art und Weise der Finanzierung,
- die werbende Tätigkeit und

- die Gewinnerzielungsabsicht (BFG 19.7.2017, RV/6100315/2012).

Auf den ggstdl Fall angewendet, bedeutet diese Judikatur:

Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit liegt nicht vor. Die Liegenschaft wurde bereits im Jahr 1987 angeschafft mit dem Ziel der Einkünfteerzielung aus Vermietung. Über einen Zeitraum von ca. 26 Jahren (bis zum Jahr 2013) wurde weder eine andere Liegenschaft gekauft noch die bestehende Liegenschaft oder Teile davon verkauft.

Der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf ist nicht gegeben.

Die lange Behaltdauer ist ein weiteres Indiz gegen Grundstückshandel.

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Kauf und Verkauf ist nicht ersichtlich. Eine Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes ist nicht gegeben. Eine wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der baldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes kann nicht festgestellt werden.

Der fehlende Einsatz von Fremdkapital spricht gegen Grundstückshandel. Der Hausanteil wurde zu 100% mit Eigenkapital erworben.

Eine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit ist nicht festzustellen.

Es erfolgte eine langfristige Vermögensanlage, mit dem Ziel, für spätere Zeiten im Hinblick auf die Pension finanziell vorzusorgen.

Bei den ab 2013 festzustellenden Veräußerungen handelt es sich, wie auch vom Beteiligten Dr. Nachname glaubhaft und nachvollziehbar vorgebracht wurde, einerseits um die Finanzierung größerer Reparaturen am Gebäude wie den Einbau eines Lifts sowie um den Abschluss der privaten Nutzung und die Veräußerung erfolgte auch zur Realisierung des während der Besitzzeit eingetretenen Substanzwertsteigerungen. Kennzeichen der gegebenen Vermögensverwaltung ist somit die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes steht, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als hinter die laufende Fruchtziehung zurücktretender Effekt.

Es liegt daher Vermögensverwaltung vor, auch wenn langjährig durch Vermietung und Verpachtung genutzter Grundbesitz in relativ kurzer Zeit verkauft wurde. Dies auch deswegen, weil von den 7 veräußerten bzw. übertragenen Wohnungen zwei an Familienangehörige übertragen wurden (Gattin des Komplementärs und Kommanditistin, Sohn des Komplementärs), was deutlich macht, dass gerade nicht der Handel mit Grundstücken Betriebsgegenstand war, sondern am Ende der Fruchtziehung neben der eigenen Altersversorgung der Beteiligten die Versorgung von Angehörigen im Vordergrund stand.

Indizien, die für gewerblichen Grundstückshandel sprechen, sind im ggstdl. Fall die jahrzehntelange Erklärung von Einkünften aus Gewerbebetrieb und der Antrag auf

Fortführungsoption gemäß § 5 Abs 2 EStG 1988. Die Bf war offenbar selbst der Ansicht, gewerbliche Einkünfte zu beziehen. Dementsprechend wurde auch der Gewinnfreibetrag geltend gemacht, welcher betriebliche Einkünfte voraussetzt. Das Gebäude wurde als Anlagevermögen in die Bilanz aufgenommen, es wurde jedoch keine AfA geltend gemacht. Diese Indizien treten jedoch gegenüber den Indizien gegen gewerblichen Grundstückshandel in den Hintergrund, zumal festzuhalten ist, dass sich Abgabepflichtige die Einkunftsart nicht aussuchen können, sondern die Abgabenbehörde von Amts wegen den tatsächlichen Sachverhalt festzustellen hat. Dies hat sie – aus welchen Gründen auch immer – bis zu ggstdl AP, nicht getan. Die Gründe für die Erklärung als gewerbliche Einkünfte können – wie vom nunmehrigen steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG glaubhaft vorgebracht wurde, nicht mehr nachvollzogen werden. Unrichtig erklärte Einkünfte können aber in einem amtswegigen Abgabenverfahren nicht dazu führen, dass bei der in den Streitjahren stattfindenden Prüfung des steuerlich relevanten Sachverhalts die in der Vergangenheit unrichtig erklärte Einkunftsart vom BFG als gegeben angesehen werden muss. Insbesondere besteht keinerlei Bindung an die Abgabenerklärung, wiewohl einer derartigen Erklärung zweifellos Indizwirkung zukommt, da die Bf offenbar selbst jahrzehntelang aus unbekannten Gründen der Ansicht war, es würden gewerbliche Einkünfte vorliegen. Da jedoch eine inhaltliche Beurteilung auf Grund zahlreicher Indizien zu nicht gewerblichen Einkünfte führt, kann diesem Indiz nicht die vom FA zugeschriebene ausschlaggebende Bedeutung beigemessen werden, da bei einer Beurteilung alle Umstände des Einzelfalles in Betracht zu ziehen sind. Diese Beurteilung ergibt jedoch in einer Gesamtbetrachtung ein eindeutiges und klares Bild, da so gut wie alle (anderen) Indizien erkennen lassen, dass tatsächlich Vermögensverwaltung und kein Grundstückshandel vorliegt, sodass die jahrzehntelange falsche Vorgangsweise der Bf demgegenüber in den Hintergrund tritt.

Rechtliche Beurteilung:

Der Begriff gewerblicher Grundstückshandel setzt voraus, dass es sich bei der Tätigkeit um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handeln muss. Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit im Sinne des § 22 EStG anzusehen ist.

Eine inhaltlich gleich lautende Definition des Gewerbebetriebes liefert § 28 BAO. Demgegenüber regelt § 32 BAO Vermögensverwaltung, die insbesondere vorliegt, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind (§ 32 BAO, letzter Satz). Dieser letzte Satz bringt die Subsidiarität des Tatbestandes der Vermögensverwaltung gegenüber den

betrieblichen Tatbeständen zum Ausdruck. Das bedeutet, dass dann, wenn eine Tätigkeit für sich eine betriebliche (im Sinne der §§ 21 bis 23 EStG) ist, die auch eine Vermögensnutzung in sich schließt, insgesamt von einer betrieblichen Tätigkeit zu sprechen ist (Stoll, BAO-Kommentar, S. 420). Die Zuordnung einer Tätigkeit zum einen oder anderen Bereich ist in erster Linie eine materiell-rechtliche Frage, die in der Regel auch aus den Zusammenhängen und Grundsätzen des materiellen Rechtes heraus gelöst werden muss.

Bei der Vermögensverwaltung steht die Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert entscheidend im Vordergrund, während eine im Vermögen begründete gewerbliche Tätigkeit durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche, über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehende Tätigkeiten und Leistungen gekennzeichnet ist (Stoll, BAO-Kommentar, S. 422). Erwerben und Veräußerung sind dann gewerblich, wenn bereits bei Anschaffung der Objekte Verkaufsabsicht bestand, die Aktivitäten erkennbar objektiv auf Wiederholung angelegt sind, wenn ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen Grundstücksanschaffung und Veräußerung besteht. Die Zahl der veräußerten Grundstücke spricht dabei in dem Maße für gewerblichen Grundstückshandel, als die Zahl der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge groß und die Zeitspanne, in der sie getätigt werden, klein ist. Geboten ist dabei eine mehrjährige Betrachtung über den Veranlagungszeitraum hinaus, um auf eine gewerbliche oder eine bloße Vermögensnutzung schließen zu können (Stoll, BAO-Kommentar, S. 423).

Die Verwertung der Vermögenssubstanz rückt bei einem Gewerbebetrieb entscheidend in den Vordergrund. Jedoch reichen einzelne Zu- und Verkäufe nicht aus, um Gewerbebetrieb annehmen zu können.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.

Die Frage, ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH vom 28.12.2001, 99/15/0155 mit zahlreichen weiteren Verweisen).

Sachverhaltsmäßig wurde festgestellt, dass kein gewerblicher Grundstückshandel und auch kein anderer Gewerbebetrieb vorliegt.

Da die Tätigkeit der Bf der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, kommen als abgabenrechtliche Tatbestände der Besteuerung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und, da die Grundstücke keinem Betriebsvermögen angehören, Sonstige Einkünfte, insbesondere Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, in Betracht.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen.

Die erzielten Einkünfte aus der Vermietung der Objekte sind als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einheitlich und gesondert festzustellen.

Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988.

Da die Grundstücke am 31.03.2012 nicht steuerverfangen waren (keine betrieblichen Einkünfte, privates Grundstück, Altvermögen) kann gem. § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Einkünfte angesetzt werden. Diese Einkünfte unterliegen dem besonderen Steuersatz von 25% (in den Streitjahren 2013 und 2014) und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Der besondere Steuersatz gilt auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken. Dies gilt allerdings gem. § 30a Abs 3 EStG 1988 u.a. nicht, wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist oder wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt.

Dazu ist auszuführen: Es liegen keine betrieblichen Einkünfte, sondern Überschusseinkünfte vor. Daher sind die Ausnahmen vom besonderen Steuersatz schon aus diesem Grund nicht anwendbar.

Im Übrigen handelt es sich nicht um Umlaufvermögen. Erfasst sind nämlich Grundstücksveräußerungen durch gewerbliche Grundstückshändler, wobei die Zurechnung zum Umlaufvermögen im Zeitpunkt der Veräußerung maßgeblich ist (Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 12. Aufl. 2019, § 30a, III. Ausnahmen von der analytischen Besteuerung (Abs 3 und 4) [Rz 16 – 29]). Es handelt sich nicht um gewerblichen Grundstückshandel.

Zum Umlaufvermögen zählen Gebäude und Wohnungen, die der Veräußerung dienen, während Anlagevermögen dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dient. Dementsprechend wurde das Gebäude im Jahresabschluss bis 2015 im Anlagevermögen der Gesellschaft ausgewiesen (siehe Bilanzen zum 31.12.2013, 31.12.2014 und 31.12.2015: Ausgewiesen unter

"A.Anlagevermögen I. Sachanlagen1. Grundstücke und Bauten"). Daran kann auch das Unterlassen der AfA für den Gebäudeanteil nichts ändern.

Der Schwerpunkt der (betrieblichen) Tätigkeit liegt auch nicht in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken. Die Regelung erfasst gewerbliche Immobilienentwickler, wobei hier auch Grundstücke des Anlagevermögens erfasst sind (vgl. Jakom aaO.).

Die Bf hat keine Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft und ist kein gewerblicher Immobilienentwickler.

Es ist daher der beantragte besondere Steuersatz des § 30a EStG 1988 anzuwenden.

Die Einkünfte berechnen sich wie folgt:

Jahr 2013:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 9.586,37; Besteuerung nach Tarif.

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988:

EUR 34.300,00 (245.000,00 – 210.700,00 [86%]); ImmoEst 25% = 8.575,00

Jahr 2014:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 1.719,65; Besteuerung nach Tarif.

Einkünfte gem. § 30a iVm § 30 Abs 4 Z 2 EStG 1988 EUR 29.008,00 (207.200,00 – 178.192,00 [86%]); ImmoEst 25% = 7.252,00

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da es sich bei der Frage, ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, um eine Sachverhaltsfrage handelt, und die zu lösenden Rechtsfragen der Judikatur des VwGH entsprechend behandelt wurden, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert wie folgt:

Die im Kalenderjahr 2013 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>9.586,37</i>
<i>Anteil 1 Verl. n. Name, St.Nr. 1234567</i>	<i>95,86</i>
<i>Anteil 2 Nachname Vorname, 9999 Adresse/X, St.Nr. 1234567</i>	<i>9.394,65</i>
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname, 9999 Adresse, St.Nr. 1234567</i>	<i>95,86</i>

Auf die Beteiligten entfällt 2013 Immobilienertragsteuer iHv

<i>Anteil 1 Verl. n. Name</i>	<i>85,75</i>
<i>Anteil 2 Nachname Vorname</i>	<i>8.403,50</i>
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname</i>	<i>85,75</i>

sodass die Summe der zu entrichtenden Immobilienertragsteuer 8.575,00 beträgt.

Die im Kalenderjahr 2014 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung</i>	<i>1.719,65</i>
<i>Anteil 1 Verl. n. Name, St.Nr. 1234567</i>	<i>17,20</i>
<i>Anteil 2 Nachname Vorname, 9999 Adresse/X, St.Nr. 1234567</i>	<i>1.685,25</i>
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname, 9999 Adresse, St.Nr. 1234567</i>	<i>17,20</i>

Auf die Beteiligten entfällt 2014 Immobilienertragsteuer iHv

<i>Anteil 1 Verl. n. Name</i>	<i>72,52</i>
<i>Anteil 2 Nachname Vorname</i>	<i>7.106,96</i>
<i>Anteil 3 Dr. Nachname-Name Vorname</i>	<i>72,52</i>

sodass die Summe der zu entrichtenden Immobilienertragsteuer 7.252,00 beträgt.

Wien, am 19. Juli 2021