

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb1***, ***Stb1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. Dezember 2018 betreffend Umsatzsteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die X KG wurde im Jahr 2007 gegründet und am 18.10.2007 mit dem Geschäftszweig *Kauf und Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien* im Firmenbuch eingetragen. Komplementär der KG war Herr A, Kommanditistin die Y GmbH mit einer Hafteinlage von € 500,00. In der Folge erwarb die KG vier Eigentumswohnungen, welche sie vermietete bzw zu unterschiedlichen Zeitpunkten wieder veräußerte. Mit Einbringungsvertrag vom 22.9.2017 brachte Herr A seinen KG-Anteil zum Stichtag 31.12.2016 in die Z GmbH sowie in die Y GmbH ein, sodass die Z GmbH als Komplementärin nunmehr zu 94 % und die Y GmbH als Kommanditistin zu 6 % an der nunmehrigen Beschwerdeführerin X GmbH & Co KG (Bf) beteiligt ist. An beiden GmbHs hält Herr A 100 % der Gesellschaftsanteile und ist selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

In den Jahren 2006 bis 2011 wurden mehrere Kommanditgesellschaften gegründet, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter jeweils Herr A ist. Unter anderem im Rechtsmittelverfahren betreffend die Feststellungsbescheide der Jahre 2007 bis 2011 der X KG

(BFG 17.7.2017, RV/6100308/2012) wurde festgestellt, dass diese Kommanditgesellschaften und auch Herr A als natürliche Person in den Jahren 2006 bis 2011 insgesamt dreißig Eigentumswohnungen bzw Bestandsrechte erworben haben, eine GmbH erwarb vier Eigentumswohnungen. Soweit erkennbar wurden (nahezu) alle Wohnungen zumindest zeitweise vermietet. Von den dreißig Objekten wurden zwölf innerhalb des damaligen Streitzeitraumes wieder veräußert. Die Behaltdauer der Wohnungen betrug zwischen zwei Monaten und etwa dreieinhalb Jahren, wobei der überwiegende Teil der verkauften Wohnungen vor Ablauf von drei Jahren veräußert wurde. In einem Ausnahmefall betrug die Behaltdauer mehr als zehn Jahre. Das Bundesfinanzgericht hatte zu beurteilen, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, und bejahte dies, wobei eine Gesamtbetrachtung der Tätigkeit aller Personengesellschaften erfolgte, an denen Herr A als einzige natürliche Person beteiligt war und auch als einzige handelnde Person auftrat. Im Zuge dieses Verfahrens wurden die drei Wohnungen, welche sich bis zum beschwerdegegenständlichen Jahr 2017 nach wie vor im Eigentum der Bf befanden und zumindest zeitweise vermietet wurden, dem Anlagevermögen zugerechnet und eine Absetzung für Abnutzung im Rahmen der Vermietungseinkünfte berücksichtigt (vgl BFG 17.7.2017, RV/6100308/2012).

Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2017 erklärte die Bf steuerfreie Umsätze aus einer Grundstücksveräußerung sowie Vermietungsumsätze unterhalb der Kleinunternehmergrenze.

Im Umsatzsteuerbescheid 2017 vom 17.12.2018 wurden erklärungsgemäß steuerfreie Grundstücksumsätze in Höhe von € 197.800,80 angesetzt. Vermietungsumsätze in Höhe von € 17.486,36 wurden mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % besteuert. Dies wurde damit begründet, dass der Verkauf einer Liegenschaft umsatzsteuerlich nicht als Hilfsgeschäft zu qualifizieren sei und daher die Umsatzgrenze für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 überschritten worden sei.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 15.1.2019, in der zusammengefasst vorgebracht wurde, dass im Rahmen der der Festsetzung der Umsatzsteuer vorausgegangen Betriebsprüfung die im Jahr 2017 veräußerte Liegenschaft als Anlagevermögen qualifiziert worden sei. Nach herrschender Auffassung handle es sich beim Verkauf von Anlagemögen aus umsatzsteuerlicher Sicht jedenfalls um ein Hilfsgeschäft (vgl bspw *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 6, Rz 670).

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.2.2019 als unbegründet abgewiesen. Im Zuge der Betriebsprüfungen über die Jahre 2012 bis 2016 bzw 2007 bis 2009 sei die Tätigkeit der Gesellschaft als gewerblicher Grundstückshandel eingestuft worden. Dieser Feststellung folgend werde der Grundstücksverkauf des Jahres 2017 nicht als Hilfsgeschäft zur unternehmerischen Tätigkeit gewürdigt, da es zum Hauptaufgabenfeld eines gewerblichen Grundstückshändlers gehöre, Grundstücke zu veräußern. Aus diesem Grund sei der Verkauf der Liegenschaft vom 24.7.2017 nicht als Hilfsgeschäft zu qualifizieren und, obwohl

gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 unecht befreit, in die Gesamtbemessungsgrundlagen der Lieferungen und sonstigen Leistungen miteinzubeziehen. Dadurch werde die Umsatzgrenze für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 überschritten und seien somit die nicht befreiten Umsatzteile der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Auf die Begründungen des Erstbescheides bzw der Betriebsprüfungsberichte werde verwiesen.

Im Vorlageantrag vom 27.2.2019 wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und weiters dargelegt, dass es sich bei der Grundstücksveräußerung um ein Hilfgeschäft handle, welches bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze nicht zu berücksichtigen sei. Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer entsprechend der ursprünglichen Umsatzsteuererklärung mit null festzusetzen.

Am 15.3.2019 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt den bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Eingabe vom 5.12.2025 zog die Beschwerdeführerin die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die X KG wurde im Jahr 2007 gegründet und am 18.10.2007 mit dem Geschäftszweig *Kauf und Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien* im Firmenbuch eingetragen. Komplementär der KG war Herr A, Kommanditistin die Y GmbH mit einer Hafteinlage von € 500,00. In den Jahren 2007 und 2008 erwarb die KG vier Eigentumswohnungen, wovon sie eine nach acht Monaten wieder veräußerte und die anderen in den Folgejahren zumindest zeitweise vermietete. Mit Einbringungsvertrag vom 22.9.2017 brachte Herr A seinen KG-Anteil zum Stichtag 31.12.2016 in die Z GmbH sowie in die Y GmbH ein, sodass die Z GmbH als Komplementärin nunmehr zu 94 % und die Y GmbH als Kommanditistin zu 6 % an der nunmehrigen Beschwerdeführerin X GmbH & Co KG (Bf) beteiligt ist. An beiden GmbHs hält Herr A 100 % der Gesellschaftsanteile und ist selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

In den Jahren 2006 bis 2011 wurden mehrere Kommanditgesellschaften gegründet, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter jeweils Herr A ist. Diese erwarben insgesamt ca dreißig Eigentumswohnungen, welche in der Folge vermietet bzw wieder veräußert wurden. Die Kommanditgesellschaften beschäftigen kein Personal, die Tätigkeit in Zusammenhang mit den Immobilien wird vielmehr von Herr A alleine ausgeführt.

Mit Kaufvertrag vom 22.10.2007 erwarb die Bf eine Eigentumswohnung mit der Adresse ***Wohnung1***. Hinsichtlich dieser liegen Mietverträge über den Zeitraum 2011 bis 2019 vor.

Mit Kaufvertrag vom 22.1.2008 erwarb die Bf eine Eigentumswohnung mit der Adresse ***Wohnung2***. Hinsichtlich dieser liegt ein Mietvertrag vom 31.12.2016 über den Zeitraum 1.1.2017 bis 31.12.2019 vor.

Mit Kaufvertrag vom 7.3.2008 erwarb die Bf eine Eigentumswohnung mit der Adresse ***Wohnung3***. Hinsichtlich dieser Wohnung liegt ein Mietvertrag vom 1.5.2012 über den Zeitraum 1.5.2012 bis 30.4.2015 vor. Diese wurde mit Kaufvertrag vom 14.8.2017 zum Preis von € 198.000,00 veräußert.

Im Jahr 2008 erwarb die Bf eine weitere Eigentumswohnung mit der Adresse ***Wohnung4***, welche sie bereits nach Ablauf von acht Monaten im April 2009 wieder veräußerte. Diese wurde nicht vermietet.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt ergeben sich unzweifelhaft aus dem vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt und aus Abfragen im elektronischen Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung. Insbesondere gründen diese auf den vorliegenden Gesellschafts-, Kauf- und Mietverträgen sowie der Einsichtnahme in das Firmenbuch. Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 idF BGBl I Nr 117/2016 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland sein Unternehmen betreibt und dessen Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30 000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen sowie Umsätze, die nach § 6 Abs 1 Z 8 lit d und j, Z 9 lit b und d, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 steuerfrei sind, außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15 % innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.

Hilfsgeschäfte sind im UStG nicht ausdrücklich definiert, jedoch unterscheiden sowohl Literatur als auch Judikatur grundsätzlich zwischen drei Arten von Leistungen im Rahmen eines Unternehmens. Dies sind die Leistungen, die den eigentlichen Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit ausmachen (Grundgeschäfte) sowie Hilfsgeschäfte und

Nebengeschäfte. Hilfgeschäfte sind Geschäfte, die nicht zu den Grundgeschäften gehören, die aber in ihrem Gefolge vorkommen und diese ermöglichen (vgl bspw VwGH 16.12.2009, 2007/15/0176). Sie bilden nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens und würden – isoliert betrachtet – mangels Nachhaltigkeit keine unternehmerische Tätigkeit darstellen. Nebengeschäfte sind Geschäfte, die für sich betrachtet einem anderen Berufsbild oder Tätigkeitszweig als die Grundgeschäfte angehören, diesen aber im konkreten Fall benachbart sind bzw in ihrem Randbereich vorkommen. Da sie jedoch im Zuge der gesamten beruflichen und gewerblichen Tätigkeit des Unternehmers vorkommen, gehören sie – auch wenn sie nicht nachhaltig ausgeführt werden – zum Unternehmen und unterliegen daher ebenso wie die Hilfgeschäfte der Umsatzsteuer. Von den Hilfgeschäften unterscheiden sich die Nebengeschäfte dadurch, dass sie keinen notwendigen Zusammenhang mit den Grundgeschäften aufweisen. Hilfgeschäfte sind beispielsweise die Veräußerung von Inventargegenständen, die vorübergehende Vermietung von Anlagevermögen oder die einmalige Veräußerung von Anlagevermögen. Nebengeschäft ist etwa die Schätzungstätigkeit eines Kunsthändlers oder die gelegentliche Vermittlungstätigkeit eines Rechtsanwaltes. Die Unterscheidung zwischen Hilfgeschäften und Nebengeschäften ist für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze von Bedeutung, bei der Hilfgeschäfte, nicht jedoch Nebengeschäfte, außer Betracht bleiben müssen (*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz: Kommentar⁶ (2024) § 1 Rz 290; ebenso *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 1 Rz 237 ff mwN; *Menheere/Tschiderer* in *Berger/Menheere/Tschiderer/Wakounig* (Hrsg), Praxiskommentar zum UStG² (2023) § 6 UStG Rz 385).

Grundsätzlich sind in die Umsatzgrenze des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 und 2 einzurechnen, auch wenn sie steuerfrei sind. Jedoch sieht auch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Art 288 MwStSyst-RL vor, dass bei der Ermittlung der Umsatzgrenze für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nur bestimmte steuerfreie Umsätze mit einbezogen werden. Unionsrechtlich sind daher unter anderem steuerfreie Umsätze mit Immobilien, bestimmte Finanzumsätze und Versicherungsdienstleistungen außer Ansatz zu lassen, soweit diese Umsätze den Charakter von Nebenumsätzen haben. Der Begriff „Nebenumsatz“ ist ein autonomer unionsrechtlicher Begriff und bezeichnet Umsätze, die nicht zur gewöhnlichen beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gehören und auch keine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der gewöhnlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellen (EuGH 9.7.2020, CT, C-716/18; vgl *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 6 Rz 670 mwN)

Sowohl die Ausnahme von der Einbeziehung in die Umsatzgrenze in § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 als auch jene in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie greift daher nur unter der Voraussetzung, dass es sich bei diesem Umsatz nicht um ein Grundgeschäft, sondern um ein Hilfgeschäft bzw einen Nebenumsatz handelt.

Es ist daher zu prüfen, ob der beschwerdegegenständliche Grundstücksumsatz in Zusammenhang mit dem Unternehmen der Beschwerdeführerin ein Grundgeschäft oder ein Hilfsgeschäft darstellt.

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Für die Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sind auch Grundstückveräußerungen durch Miteigentumsgemeinschaften und vermögensverwaltende Personengesellschaften, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist, zu berücksichtigen (*Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) § 23 EStG - Gewerbebetrieb Rz 128 mwN). Dieser Rechtsansicht folgend vertrat auch das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 17.7.2017, RV/6100308/2012, die Auffassung, dass nicht nur die An- und Verkaufstätigkeit der Beschwerdeführerin isoliert zu betrachten ist, sondern eine Gesamtbetrachtung aller Personengesellschaften zu erfolgen hat, an denen Herr A als einzige natürliche Person beteiligt ist. Bei einem größeren Umfang von Grundstücksgeschäften spielt es auch keine Rolle, aus welchen Motiven die einzelnen Verkäufe erfolgt sind (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077). Selbst wenn der Steuerpflichtige beim Erwerb von Grundstücken noch nicht beabsichtigt haben sollte, diese in der später durchgeführten Weise zu verkaufen, kann ein gewerblicher Grundstückshandel auch dann vorliegen, wenn er den planmäßigen Abverkauf von Immobilien erst auf Grund eines später gefassten Willensentschlusses umgesetzt hat (VwGH 28.6.2012, 2009/15/0113). Es kommt nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht, sondern auf das objektive Gesamtbild des Einzelfalles an (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Dabei sind die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen, woraus die Notwendigkeit einer mehrjährigen, über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinausgehenden Betrachtung folgt (VwGH 26.2.2003, 98/13/0065). Auch wenn beim Erwerb der Wohnungen noch nicht beabsichtigt gewesen sein sollte, diese (bzw mehrere davon) in der später durchgeführten Weise zu verkaufen, so ändert dies nichts daran, dass Herr A und „seine“ KGs einen planmäßigen Verkauf von Wohnungen aufgrund eines möglicherweise erst später gefassten Willensentschlusses umgesetzt haben, der seiner Art und insbesondere seinem Umfang nach einem gewerblichen Grundstückshandel entspricht (siehe auch VwGH 14.11.1984, 82/13/0242).

Hinsichtlich der Tätigkeit der Bf und des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels wird zudem auf die Feststellungen sowie die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 17.7.2017, RV/6100308/2012, verwiesen. Insbesondere durch den Umstand, dass nunmehr sämtliche der 2007 und 2008 angeschafften Wohnungen veräußert wurden, wird die Beurteilung der Tätigkeit der Bf als über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden gewerblichen Grundstückshandel darüber hinaus noch bestätigt.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher insgesamt zur Überzeugung, dass die Tätigkeiten des Herr A, der Beschwerdeführerin und der anderen KGs planmäßig auch auf das Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel ausgerichtet waren. Somit ist vom Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels auszugehen und sämtliche Grundstücksveräußerungen (Umlauf- und Anlagevermögen) sind daher als Teil des gewerblichen Grundstückshandels zu behandeln. Die Veräußerung stellt die Hauptaufgabe dieses Geschäftszweiges dar, sodass bei dieser Tätigkeit auch die Veräußerung von in früheren Jahren als Anlagevermögen gewidmeten Liegenschaften umsatzsteuerlich nicht als Hilfsgeschäft klassifiziert werden kann.

Aus diesem Grund ist der Verkauf der Liegenschaft vom 24.7.2017 nicht als Hilfsgeschäft, sondern als Grundgeschäft, zu qualifizieren und, obwohl gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994 unecht befreit, in die Gesamtbemessungsgrundlage der Lieferungen und sonstigen Leistungen miteinzubeziehen. Dadurch wird die Umsatzgrenze für die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 überschritten, wonach die nicht befreiten Umsatzteile der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

Zudem wendet sich die gegenständliche Beschwerde nicht gegen die Einstufung der Tätigkeit der Bf als gewerblichen Grundstückshandel, sondern bringt lediglich vor, dass die nunmehr veräußerte Wohnung als Anlagevermögen qualifiziert worden sei und diese Veräußerung daher umsatzsteuerlich ein Hilfsgeschäft darstelle.

Wird eine Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel eingestuft, dann zählen die Grundstücke nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes. Daher können weder Investitionsbegünstigungen noch eine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden; Wertverluste können durch eine Teilwertabschreibung Berücksichtigung finden (vgl bereits VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; *Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) § 23 EStG - Gewerbebetrieb Rz 129).

Die Beurteilung der beschwerdegegenständlichen Wohnung als Anlagevermögen im Beschwerdeverfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2007 bis 2011 durch das Bundesfinanzgericht oder durch die Abgabenbehörde im Zuge der Erlassung des Feststellungsbescheides für das Jahr 2017 entfaltet keinerlei Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung der beschwerdegegenständlichen Frage, ob es sich bei der Veräußerung dieser Eigentumswohnung um ein Grundgeschäft oder ein Hilfsgeschäft im Sinne der Umsatzsteuer bzw der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG 1994 handelt. Es kann daher auch dahin gestellt bleiben, ob die ertragsteuerliche Beurteilung der gegenständlichen Wohnung als Anlagevermögen zu Recht erfolgte.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 9. Jänner 2026