



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Uwe Bauer und Mag. Harald Grassel im Beisein der Schriftführerin Edith Sajovic-Mantl über die Berufung des Bw, vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, vom 11. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 6. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 nach mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw, eine natürliche Person, erklärte im Juli 1981 auf amtlichem Fragebogen gegenüber dem Finanzamt die „Eröffnung einer Vermietung“. Im August 1990 erhielt der Bw die Berechtigung für das Bauträgergewerbe. Im März 1992 erklärte der Bw auf amtlichem Fragebogen gegenüber dem Finanzamt die Eröffnung eines Gewerbebetriebes („Bauträger“).

Laut den Eintragungen im Firmenbuch scheinen ua. folgende Daten auf:

| Gesellschaft | Bw = Gesellschafter | Bw = hr. Geschäftsführer |
|--|---------------------|--------------------------|
| OHG Holding GmbH | bis 2002 | Ja |
| ORG (mit Holding 1997 verschmolzen) | bis 1994 | Ja |

| | | |
|--|------------------------------|----|
| SG (1997 mit Holding verschmolzen) | bis 1994 | Ja |
| TZ GmbH (1997 mit Holding verschmolzen) | bis 1995 | Ja |
| ULB-GmbH. | bis 1994 (danach Holding) | Ja |
| AP-GmbH. | bis 1994 (danach Holding) | Ja |
| AS-GmbH. | bis 2003 (danach R-GmbH) | Ja |
| R-GmbH | | Ja |

Ab 1982 erwarb der Bw zahlreiche größtenteils in Oberösterreich gelegene Mietobjekte, wobei er auch einige sog. Startwohnungsprojekte durchführte. Aus der Bewirtschaftung der Mietobjekte erklärte der Bw - teilweise unter Inanspruchnahme begünstigter Herstellungsaufwendungen (§ 28 Abs. 2 EStG 1972 bzw. § 28 Abs. 3 EStG 1988) - bis einschließlich 1999 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Oktober 2006 zog der Bw aus Österreich weg nach Tschechien. Im Jahr 2000 begann der Bw mit dem Abverkauf seiner Mietobjekte (bis 2003). In den Streitjahren verkaufte er dabei folgende Mietobjekte:

| | Verkäufe im Jahr 2000 | Erwerbsjahr | Begünstigte Herstellungsaufwendungen |
|----|-----------------------|-------------|--------------------------------------|
| 3 | Liegenschaft-P, KG-P | 1985 | ja |
| 12 | Liegenschaft-N, KG-U | 1991 | ja |

| | Verkäufe im Jahr 2001 | Erwerbsjahr | Begünstigte Herstellungsaufwendungen |
|---|-----------------------|-------------|--------------------------------------|
| 2 | Liegenschaft-F, KG-W | 1984 | ja |
| 6 | Liegenschaft-S, KG-W | 1986 | - |

| | | | |
|----|------------------------|------|---|
| 10 | Liegenschaft-B, KG-S*) | 1990 | - |
|----|------------------------|------|---|

| | Verkäufe im Jahr 2002 | Erwerbsjahr | Begünstigte Herstellungsaufwendungen |
|----|-------------------------|-------------|--------------------------------------|
| 1 | Liegenschaft-K, KG-M*) | 1982 | ja |
| 4 | Liegenschaft-H, KG-G | 1986 | ja |
| 5 | Liegenschaft-G, KG-J*) | 1986 | ja |
| 7 | Liegenschaft-A, KG-A | 1986 | - |
| 8 | Liegenschaft-M, KG-O | 1987 | - |
| 9 | Liegenschaft-A2, KG-T*) | 1988 | - |
| 11 | Liegenschaft-F2, KG-O2 | 1990 | - |

*) Erwerber: R-GmbH.

Ab dem Jahr 2000 erklärte der Bw (nach Steuerberaterwechsel) die mit den Mietobjekten zusammenhängenden Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb. Weiters beantragte der Bw durch seinen nunmehrigen steuerlichen Vertreter im Dezember 2001 die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1994 bis 1999, weil diesbezüglich keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern gewerbliche Einkünfte vorlagen (Abweisung der Berufung gegen die Abweisung dieses Antrages durch den Unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 9. Juni 2006, RV/1530-W/04).

Das Finanzamt führte beim Bw in den Jahren 2004 bis 2006 eine Außenprüfung der Streitjahre durch, wobei es die mit den Mietobjekten zusammenhängenden Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung beurteilte, weshalb es einerseits eine Nachversteuerung der vom Bw in Anspruch genommenen begünstigten Herstellungsaufwendungen als besondere Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 so weit als möglich vornahm und andererseits den Ausgleich der Veräußerungsverluste versagte.

| | | Verkaufsjahr | Besondere Einkünfte |
|---|----------------------|--------------|---------------------|
| 3 | Liegenschaft-P, KG-P | 2000 | 2.591.393,63 S |
| 2 | Liegenschaft-F, KG-W | 2001 | 2.543.415,73 S |

| | | | |
|---|----------------------|------|--------------|
| 1 | Liegenschaft-K, KG-M | 2002 | 92.853,94 € |
| 4 | Liegenschaft-H, KG-G | 2002 | 189.822,79 € |
| 5 | Liegenschaft-G, KG-J | 2002 | 542.965,40 € |

Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist ua. zu entnehmen, dass die Mietobjekte von der Hausverwaltung-R verwaltet und abgerechnet worden seien. Diese „Vermietungs- und Verpachtungsliegenschaften“ seien in der Buchhaltung des Bw gemeinsam mit den gewerblich geführten Leasingobjekten verbucht worden. Auf Grund von Finanzierungsschwierigkeiten (Gesamtkreditsumme 555.536.284,15 S) und „eindringlichem Anraten“ der betreuenden Bank sei – siehe „schriftliche Rückführungsvereinbarungen“ - ab 2000 mit dem Abverkauf der Liegenschaften begonnen worden. Die Kaufpreisfindung sei immer unter den historischen Anschaffungskosten bzw. größtenteils unter dem Buchwert erfolgt. Dies sei mit der „zeitnahen Rückführung der Darlehensbeträge“ begründet worden.

In der Folge setzte das Finanzamt (teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren) die Einkommensteuer wie folgt fest (Beträge in Euro):

| | Einkommensteuer | Abgabennachforderung |
|------|-----------------|----------------------|
| 2000 | 0,00 | 0,00 |
| 2001 | 23.429,72 | 23.429,72 |
| 2002 | 103.927,33 | 103.927,33 |

Dagegen wendet sich der Bw mit Berufungsschreiben seines steuerlichen Vertreters vom 11. Jänner 2007 und bringt vor, man sei im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärung 2000 zur Erkenntnis gelangt, dass nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen, weil hier „nach Art und Umfang eine Liegenschaftsverwertung und Liegenschaftsverwaltung“ vorliege. Dieser Sachverhalt sei bereits seit mehreren Jahren aktenkundig. Zur weiteren Begründung werde auf die bisherige umfangreiche Korrespondenz mit der Abgabenbehörde verwiesen. In den angesprochenen Schreiben an das Finanzamt wird diese Rechtsansicht mit gleichem Wortlaut ohne weiteres Vorbringen vertreten (siehe das Schreiben vom 21. Dezember 2001 betreffend den Antrag auf Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1994 bis 1999 und das im BP-Verfahren erstattete Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 29. Juni 2006).

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Februar 2007 zur Entscheidung vor.

Der Bw hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der am 9. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass wirtschaftlich von einem Gesamtschuldenstand von etwa einer $\frac{3}{4}$ Mrd. S (inkl. Leasingverbindlichkeiten) auszugehen gewesen sei. Es sei richtig, dass vom vorigen Steuerberater Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien. Er selbst sei von Anfang an davon ausgegangen, dass hier ein Gewerbebetrieb vorliege. Das zeige sich für die Streitjahre daran, dass 12 Objekte veräußert worden seien, wobei es sich um Häuser mit mehr als 100 Mietverhältnissen gehandelt habe. Der Verkaufsbeginn sei Ende der 90iger Jahre gewesen. Die Firmengruppe des Bw. sei damals vor dem Kollaps gestanden. Es habe falsche Finanzierung und Gegenfinanzierungen gegeben. Die persönliche Insolvenz des Bw sei im Haus gestanden. Die Banken hätten im Jahr 2000 vom Bw verlangt, innerhalb von zwei Jahren die Gebäude zu veräußern. Es habe dann Schuld nachlässe für alle Firmen gemeinsam gegeben. Die Steuerlast aus den Feststellungen der Betriebsprüfung seien durch Verluste der Vorjahre gedeckt. Bei Veräußerung unter dem Buchwert ergebe sich im Zusammenhang mit der Nachversteuerung eine Überbesteuerung, weil die Steuerlast nicht durch Einkünfte abgedeckt sei. Aus der von ihm nun vorgelegten Datenübersicht gehe hervor, dass vom Umfang keine kleine Vermietung vorliege. Der entscheidende Punkt sei aber, dass eine erhebliche Verflechtung mit den anderen Firmen vorgelegen habe, weil die Gebäude Pfand über die Firmengrenzen hinweg gewesen seien. Der Bw habe weder vorgehabt, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären, sondern sei dies vom damaligen Steuerberater so gemacht worden, noch habe der Bw unter Zeitdruck veräußern wollen, noch habe er die Verflechtung mit seinen anderen Unternehmen betrieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die oben genannten Mietobjekte in den Streitjahren einer gewerblichen Tätigkeit (so der Bw) oder einer Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung) zuzurechnen waren (so das Finanzamt).

Der Bw bringt in den Schriftsätzen seines steuerlichen Vertreters lediglich vor, dass „nach Art und Umfang eine Liegenschaftsverwertung und Liegenschaftsverwaltung“ vorgelegen habe. In der mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht, dass die Mietobjekte zur Besicherung von Verbindlichkeiten der Firmen des Bw herangezogen worden seien.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen 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 anzusehen ist.

Nach der Rechtsprechung 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. 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, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum sog. gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0118).

Der Bw hat nicht behauptet, dass er im Rahmen der Vermietungstätigkeit zusätzliche über die Aufgaben einer Verwaltung hinaus gehenden Tätigkeiten und Leistungen erbracht hat.

Für die Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, ist neben der Anzahl der veräußerten Objekte 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 (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118). Dem Bild eines gewerblichen Grundstückshandels entspräche es nicht, wenn bei den als Umlaufvermögen zu wertenden Liegenschaften Verkaufsbemühungen erst nach langer Zeit (etwa nach Ablauf der Spekulationsfristen) einzusetzen (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059). Die undifferenzierte Annahme eines einheitlichen gewerblichen Grundstückshandels durch Einbeziehung sämtlichen, auch erst nach langer (oft über 10-jähriger) Behaltesdauer verkauften Grundbesitzes ist unzulässig (nochmals: VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059).

Unbestritten bzw. zugestanden ist, dass die Veräußerung der Mietobjekte über Drängen der Bank auf Grund von Finanzierungsschwierigkeiten zum Zwecke des Schuldenabbaus erfolgt ist. Der Bw hat weder behauptet noch dargetan, dass er diese Mietobjekte zum Zwecke der

Weiterveräußerung erworben oder bereits vorher **für diese Mietobjekte** eine Veräußerung angestrebt hat oder planmäßig hat betreiben wollen. Vielmehr wurden die Mietobjekte vom Bw zehn bis zwanzig Jahre vor der Veräußerung erworben und bis dahin vermietet. Sonstige für die Annahme einer Gewerblichkeit im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sprechende qualifizierte Umstände sind weder dem Vorbringen des Bw noch der Aktenlage zu entnehmen.

Ist der Anlass für die Veräußerung eines langjährig als Mietobjekt genutzten Grundbesitzes lediglich das Bestehen finanzieller Schwierigkeiten bzw. das Drängen der finanziierenden Bank (vgl. dazu auch VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159), allenfalls auch der gänzliche Abverkauf von Grundbesitz wegen eines geplanten Wegzuges aus Österreich, so kann kein Grundstückshandel unterstellt werden. Dass der Bw die Mietobjekte zur Besicherung von Verbindlichkeiten seiner Firmen herangezogen hat, führt nicht zur Gewerblichkeit der Vermögensverwaltung.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 8. September 2008