

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache Mag. X.Y., vertreten Treuhand-Union Salzburg Steuerberatungs GmbH & Co KG, Felix-Dahn-Straße 1a, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 17.04.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Land vom 21.03.2012, betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 sowie betreffend Anspruchszinsen 2006 nach zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen für das Jahr 2006 wird abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren 2006 bis 2009 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, Einkünfte aus den Beteiligungen an verschiedenen Personengesellschaften, bei denen er als persönlich haftender Gesellschafter und handels- bzw. vertretungsbefugtes Organ nach außen in Erscheinung trat, auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Lehrer.

In der elektronisch eingereichten **Steuererklärung 2006** und ihren Beilagen erklärte der Bf folgende Einkünfte:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (€ 15.823,24)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (€ 5.507,24)

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ -16.457,87)

- F.Straße, Salzburg,
- J.Straße, Salzburg,
- W.Straße, Salzburg,
- U.Straße, Salzburg, und
- Beteiligung an der 1 & CoKEG,

Der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung wurde neben den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit erklärungskgemäß im Bescheid vom 27.6.2008 übernommen, wobei der Bescheid vorläufig erstellt wurde. Am 21.7.2008 wurde der Bescheid gemäß § 295 (1) Bundesabgabenordnung (BAO) geändert (Beteiligung an der 1 & CoKEG) und der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung jetzt mit € -14.149,67 vorläufig festgesetzt.

In der elektronisch eingereichten **Steuererklärung 2007** und ihren Beilagen erklärte der Bf folgende Einkünfte:

Einkünften aus selbständiger Arbeit (€ 21.550,27)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (€ 3.601,60)

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ -25.960,82)

- F.Straße, Salzburg,
- J.Straße, Salzburg,
- W.Straße, Salzburg,
- U.Straße, Salzburg,
- M.Platz, Thalgau, und
- Beteiligung an der 1a&CoKG (vormals Beteiligung an der 1 & CoKEG),
- Beteiligung an der 2 KG
- Beteiligung an der 3 KG

Der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung wurde neben den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit im Bescheid vom 17.12.2008 übernommen und erklärungskgemäß vorläufig veranlagt.

In der elektronisch eingereichten **Steuererklärung 2008** und ihren Beilagen erklärte der Bf folgende Einkünfte:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit (€ 18.875,46)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (€ 5.715,52)

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ -29.434,88)

- F.Straße, Salzburg,
- J.Straße, Salzburg,
- W.Straße, Salzburg,
- U.Straße, Salzburg,
- M.Platz, Thalgau, und

- Beteiligung an der 1a&CoKG (vormals Beteiligung an der 1 & CoKEG),
- Beteiligung an der 2 KG
- Beteiligung an der 3 KG sowie
- Beteiligung an der 4 KG

Der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung wurde neben den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit im Bescheid vom 4.2.2010 übernommen und erklärungsgemäß vorläufig veranlagt. Am 25.5.2011 wurde der Bescheid gemäß § 295 BAO geändert (Beteiligung an der 4 KG) und der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung jetzt mit € -26.006,51 vorläufig festgesetzt.

In der elektronisch eingereichten **Steuererklärung 2009** und ihren Beilagen erklärte der Bf folgende Einkünfte:

Einkünften aus selbständiger Arbeit (€ 13.057,28)

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (€ 5.020,81),

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ -17.859,42)

- F.Straße, Salzburg,
- J.Straße 7, Salzburg,
- W.Straße, Salzburg,
- U.Straße, Salzburg,
- M.Platz, Thalgau, und
- Beteiligung an 1a&CoKG (vormals Beteiligung an der 1 & CoKEG),
- Beteiligung an der 2 KG
- Beteiligung an der 3 KG sowie
- Beteiligung an der 4 KG

Sonstige Einkünfte - Einkünfte aus Spekulationsgeschäfte (€ 8.107,83)

Der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung wurde neben den Einkünften aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit und Spekulationsgeschäften im Bescheid vom 18.3.2011 übernommen und erklärungsgemäß vorläufig veranlagt.

Am 25.5.2011 wurde der Bescheid gemäß § 295 BAO geändert (Beteiligung an der 4 KG) und der Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung jetzt mit € -16.847,12 vorläufig festgesetzt.

Am 14.11.2011 erließ das Finanzamt gegenüber dem Bf einen Prüfungsauftrag zur **Durchführung einer Außenprüfung betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2006 bis 2009** und betreffend eine Nachschau für den Zeitraum 1/2010-08/2011.

Mit Bericht vom 8.3.2012 wurden folgende steuerliche Feststellungen getroffen, bezüglich:

Tz. 1 Bemessungsgrundlagen

Tz. 2 „Gewerblicher Grundstückshandel“

Tz. 3 Liegenschaftsverkäufe

Tz. 4 Afa

Tz. 5 Umsatzsteuer

Tz. 6 USt Nachschau

Tz. 7 Kfz-Kosten aus der 11 GmbH

Ad Tz. 1:

Tabelle BP Bericht Tz. 1 Bemessungsgrundlagen, Gewinnermittlung)

[...]

In Tz. 2 wird folgendes festgehalten:

Im Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 wurden vom Bf nachfolgende Objekte (Beteiligungen) laut nachstehender Übersicht erworben:

[...]

Die Ertragslage der Liegenschaften war im Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 betrachtet bis auf wenige Ausnahmen negativ, wobei die entstandenen Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst wurden. Die Liegenschaften 5020 W.Straße und 5303 M.Platz wurden in den Jahren 2010 bzw. 2011 veräußert. Diese wurden ausnahmslos mit Gewinn verkauft. Der Verkauf der Liegenschaften führte objektbezogen in Summe zu einem Gesamtüberschuss.

In ihrer rechtlichen Würdigung führte die Betriebsprüfung:

Im Zuge der Betriebsprüfung stellte die Abgabenbehörde fest, dass es sich bei den gegenständlichen Einkünften nicht wie vom Abgabepflichtigen erklärt um Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit handelt, welche der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, sondern um Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Form des gewerblichen Grundstückshandels....

Der gegenständliche Prüfungsfall bildet mit den nachfolgend angeführten verbundenen Prüfungsfällen bzw. anderen vergleichbaren Unternehmen, die alle unter dem beherrschenden Einfluss des Mag. X.Y. stehen, ein Gesamtbild, das zur Beurteilung des gesamten Sachverhaltes notwendig ist:

2 KG

3 KG

1a & CoKG

5 KG

6 KG

7 KG

8 KG

9 KG

4 KG

10 GmbH

11 GmbH

12 GmbH

Im Zeitraum 2006-2011 wurden unter beherrschendem Einfluss von Mag. X.Y. insgesamt ca. 41 Liegenschaften angeschafft und von diesen wiederum ca. 20 veräußert.

Fallübergreifend betrachtet liegt zwischen den Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen der Liegenschaften oft nur ein Zeitraum von wenigen Monaten. Bei der 4 KG ist beispielsweise zwischen der Anschaffung und der Veräußerung des Bestandrechtes an der Liegenschaft 5020 L.Straße lediglich ein Zeitraum von 6 Monaten gelegen. Bei der 5 KG ist zwischen der Anschaffung und der Veräußerung der Liegenschaft 5020 FE.Straße lediglich ein Zeitraum von 2 Monaten gelegen, wobei anzumerken ist, dass das grundbücherliche Eigentum der Gesellschaft auf Grund des kurzen Zeitraumes nie eingetragen wurde. Bei der 3 KG ist beispielsweise zwischen der Anschaffung und der Veräußerung der Liegenschaft 5020 G.Straße lediglich ein Zeitraum von 8 Monaten gelegen.

Der Abgabepflichtige hat wie in der Aufstellung ersichtlich, die An- und Verkäufe der Liegenschaften über eine Vielzahl von Personen- und Kapitalgesellschaften abgewickelt. Das planmäßige Vorgehen im gegenständlichen Prüfungsfall ist aus einer Anzahl von Indizien und Sachverhaltselementen ableitbar, welche in weiterer Folge dargestellt werden:

Auf die Frage der Abgabenbehörde, warum eine solche Vorgehensweise gewählt wurde, gibt der Abgabepflichtige in seiner Stellungnahme folgendes zu Protokoll:

Beweggründe für die Bildung mehrerer Kommanditgesellschaften:

1. Unbedingter Schutz gegen Mieter und Mieterschutzverband - da man als Vermieter dort lieber unbekannt als bekannt ist, da andernfalls das Risiko einer Sammelklage bestünde.

2. Leichtere Finanzierung durch Banken, wenn verschiedene juristische Personen vorhanden sind - auch wenn dahinter der persönlich haftende Gesellschafter Nachname steht. Faktum ist, dass Banken der neuen KG neue Kredite und neue Rahmen eingerichtet haben, wie dies sonst nicht möglich gewesen wäre. - Dass dies so geschehen ist, ist belegbar.

3. dadurch höhere Liquidität

4. dadurch bessere Bonität bei Banken und "Nulleintrag" bei KSV (und anderen vergleichbaren Informationsdiensten)!!! - weil KSV bloß Anfrage zu jeweiliger zu finanzierender juristischer Person macht und nicht auch zu den anderen - bei restriktiven Banken ist dies ein unbedingter Vorteil! Eine neue KG ist ein unbeschriebenes Blatt Papier!!!

5. Banken kommunizieren trotz Bankgeheimnis sehr wohl über Firmen - dabei ist es sehr hilfreich, wenn es noch keine Vermerke durch KSV gibt.

6. weitere Gründe für die Bildung von Kommanditgesellschaften bestehen natürlich aufgrund von unterschiedlich gelagerten Haftungen; (KG zum Einen mit Nachname und B-

GmbH und zum Anderen Nachname mit A-GmbH). Zudem ist dies abermals ein Argument für Finanzierungen bei Banken.

Diese Argumentationen zeigen, dass planmäßiges Vorgehen hinsichtlich Erwerb, Finanzierung und Haftung vorliegt.

Die Tatsache, dass kein eigenes Vermögen zum Erwerb der Liegenschaften eingesetzt wird, spricht gegen das Vorliegen von Vermögensverwaltung.

In der überwiegenden Anzahl der Erwerbe wurde der Ankauf der Liegenschaften durch 100 %-ige Fremdfinanzierung getätigt. Alleine dieser Umstand spricht nach Ansicht der Abgabenbehörde sehr stark für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes....

Einige Liegenschaftsverkäufe wurden tatsächlich über ein Immobilienbüro abgewickelt. Am 12.12.2011 wurde die Immobilienfachberaterin der **Fa. Immobilien GmbH**, Frau S., als Auskunftsperson einvernommen (Niederschrift vom 19.12.2011). S. erklärt darin, dass sie seit 2009 bei der Fa. Immobilien GmbH arbeiten und seit diesem Zeitpunkt als Vermittler für den Verkauf von Immobilien zB für die Fa. 2 KG und 10 GmbH tätig geworden wäre. Ansprechpartner wäre in erster Linie Herr Mag. X.Y. gewesen.

Nachstehende Vermittlungsaufträge wären von ihr für Mag. X.Y. bzw. dessen Firmen durchgeführt worden. Die Verkäufe erfolgten durch Inserate, Aushänge, Internetauftritte und auch durch die Zusammenarbeit mit anderen Maklern:

- Objekt FS.Straße
- Objekt W.Straße
- Objekt S.Straße
- Objekt M.Platz
- Objekt E.Straße
- Objekt R.Straße
- Objekt Le.Straße
- Objekt I.Straße.

Weiters konnte auch festgestellt werden, dass andere Liegenschaftsverkäufe wiederum über Eigeninserate in Tageszeitungen angeboten wurden. Auf diesem Wege wurde auch der Kontakt zu H.U. hergestellt (siehe 2.3.3.1.4.) und zur Klärung des Sachverhaltes befragt. Über dieses Auskunftsverlangen gem. § 143 BAO wurde die Niederschrift vom 27.01.2012 aufgenommen. Aus den Aussagen - des Erwerbers ist eindeutig erkennbar, dass die Initiative zum Verkauf der Liegenschaften von Mag. X.Y. ausging und nicht wie oben angeführt aus einer Suche nach einem Mieter für diese Liegenschaft resultiert.

„Ich beabsichtigte auf Grund eines Inserates in den SN, die Wohnung in der K.Straße, welche zum Verkauf angeboten wurde, zu besichtigen. Bei diesem Besichtigungstermin mit Mag. X.Y. gab ich zu verstehen, dass ich auch noch an den Käufen weiterer Wohnungen interessiert wäre. Daraufhin bot mir Mag. X.Y. die Wohnung in der FE.Straße zum Kauf an. Beide Käufe wurden zeitgleich am 25.10.2010 abgewickelt. Dass es sich dabei um verschiedene grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaften (2 KG und

5 KG) handelte, erfuhr ich durch Übermittlung der Betriebskostenabrechnungen der Wohnbaugenossenschaft Bausparheim durch Mag. X.Y..

...Eine Vermietungs- bzw. Mietabsicht der Wohnung FS.Straße war weder von seitens des Verkäufers noch von mir vorgesehen.“

In der Stellungnahme vom 09.01.2012 wurde vom Abgabepflichtigen zu diesem Punkt folgende Erklärung abgegeben:

"Die "werbende Tätigkeit" durch Beauftragung von Maklern zum Verkauf von Wohnungen: Mit Ausnahme der Wohnung in der E.Straße ist kein Makler erheblich lange Zeit vor Verkauf beauftragt worden, sondern wurde die Dienstleistung eines Maklers in der Regel kurzfristig in Anspruch genommen. d.h., dass keine langfristige Planung zum Verkauf bestand (ausgenommen von der Betrachtung sind die GmbHs).

Vielmehr ist aus den Handlungen klar abzuleiten, dass der Abgabepflichtige alle jene Objekte, die er für lange Zeit zum Zwecke der Vermögensverwaltung zu behalten gedachte, bewusst in privatem Namen oder über eine KG gekauft hatte - und umgekehrt jene Objekte, bei denen ein Weiterverkauf von vornherein nicht ausgeschlossen schien, durch seine GmbH gekauft hatte. Diese Handlungsweise ist zudem plausibel, zumal in den GmbHs Verlustvorträge vorhanden waren - es wäre widersinnig, wenn der Abgabepflichtige bei geplantem Wiederverkauf der Immobilie diese durch eine KG statt über die mit einem Verlustvortrag begünstigte GmbH kaufen würde. Der Wille der privaten Vermögensverwaltung - durch den Abgabepflichtigen selbst oder durch eine KG - sollte dadurch deutlich erkennbar zum Ausdruck kommen."

Die gesamte Tätigkeit in Zusammenhang mit allen Immobilien wird von Mag. X.Y. alleine ausgeführt (siehe dazu Aussage X.Y. in Besprechung vom 21.12.2011).

Die Liegenschaftsverkäufe erfolgten im Jahr 2010 bzw. 2011, sodass für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 die diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage führen (**Tz. 3**)

In der **Tz. 4** wird die Berechnung der Afa dargestellt.

Afa	2006	2007	2008	2009
Aufwand lt. VA	- 5.252,21	- 5.870,47	- 5.870,19	-5.870,19
Hinzurechnung lt. BP	5.252,21	5.870,47	5.870,19	5.870,19
Aufwand lt.BP	0,00	0,00	0,00	0,00

Da es sich bei den gekauften Wohnungen um Umlaufvermögen handelt, sind die geltend gemachten Beträge aus Absetzung für Abnutzung hinzuzurechnen (€ 5.252,21 im Jahr 2006, € 5.870,47 im Jahr 2007, und € 5.870,19 in den Jahren 2008 und 2009).

In der **Tz. 7** wird auf die Feststellungen der Betriebsprüfung bei der 12 GmbH verwiesen und im Hinblick auf die Verteilung der abzugsfähigen Kfz Kosten festgehalten, dass die auf

den Bf entfallenden anteiligen Kfz Kosten lt. Tz.4 des Berichtes von den Einkünften als BA in Abzug gebracht werden:

Anteilige Kfz Kosten aus 12 GmbH	2006	2007	2008	2009
Aufwand laut VA	0,00	0,00	0,00	0,00
Änderungen lt. BP	- 122,42	- 550,48	- 1.910,90	- 2.225,92
Aufwand lt. BP	- 122,42	- 550,48	- 1.910,90	- 2.225,92

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ **am 21.03.2012 entsprechende endgültige Sachbescheide für die Jahre 2006 bis 2009**, worin die erklärten Ergebnisse unter Hinzurechnung der jeweiligen Afabeträge bzw. Abzug der aufwandwirksamen Kfz Kosten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt wurden. Alle Bescheide verweisen in ihrer Begründungen auf die Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht.

Mit gleichem Datum erging ein Bescheid, mit dem die **Anspruchszinsen für das Jahr 2006 festgesetzt wurden**.

Gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 sowie betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2006 wurde am 17.04.2012 **fristgerecht Berufung** erhoben und darin die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

Richtig sei, dass die verbundenen Prüfungsfälle einen gemeinsamen Berührungspunkt in der Person des Mag. X.Y. hätten. Dies führe aber nicht dazu, dass sämtliche den einzelnen Steuerpflichtigen zuordenbare Handlungen in Summe zu betrachten und daraus steuerliche Folgen für den einzelnen Steuerpflichtigen abzuleiten seien. Das Finanzamt begründe auch nicht, aufgrund welcher Kriterien eine objektive Gesamtbetrachtung anzustellen sei.

Durch Herrn Mag. X.Y. wären in den Jahren 2006 bis 2009 Objekte mit der Absicht der dauernden Vermietung erworben worden. Im Jahr 2010 wäre es zur Veräußerung des Objektes in der W.Straße gekommen. Die übrigen befänden sich nach wie vor im Eigentum von Mag.X.Y.. Von einem Umfang der Tätigkeit der die außerbetriebliche Vermögensverwaltung überschritte, könnte nicht gesprochen werden. Die Veräußerung der Objekte erfolgte keineswegs planmäßig. Die Abgabenbehörde hätte den zeitlichen Zusammenhang als Indiz für die Betrieblichkeit der gewerblichen Tätigkeit gewertet. Die Zeitspanne zwischen Kauf und Verkauf wäre aber nur in Ausnahmefällen bei der Beurteilung, ob außerbetriebliche Vermögensverwaltung oder betriebliche Vermögensverwertung vorliegt, heranzuziehen. Die lange Laufzeit der Kredite müsste als Indiz für das Vorliegen der außerbetrieblichen Vermietungsabsicht und damit als Indiz für das Vorliegen der außerbetrieblichen Vermögensverwaltung gesehen werden.

Aus dem Umstand dass der Abgabepflichtige vereinzelt werbende Tätigkeiten unternommen hätte, könnte nicht geschlossen werden, dass gewerbliche Tätigkeit vorgelegen wäre.

Mit **Vorlageberichten vom 10. Juli 2012** legte das Finanzamt die Berufungen ohne Berufungsvorentscheidung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Die Berufungen gegen die angeführten Bescheide sind gemäß § 323 Abs 38 BAO, BGBl I 2013/14 vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

In einem **Fragenvorhalt vom 8.3.2017 an das Finanzamt** forderte das Bundesfinanzgericht dieses zur Darstellung der Begründung auf, warum es alle im Prüfungszeitraum erworbenen Wohnungen des Bf als Umlaufvermögen beurteilt hätte. Weiters zur Klärung der Frage, ob die Vermietung der einzelnen Wohnungen eine Einkunftsquelle darstellen würde. Dazu teilte das Finanzamt im Schriftsatz vom 30.3.2017 mit, dass es die Beurteilung der längerfristig vermieteten Wohnungen als Anlagevermögen unter Berücksichtigung einer Abschreibung teilen würde und dass die Ergebnisse der Vermietungen positiv wären.

Mit Fax vom 3.10.2017 nahm der Bf seinen Antrag auf Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Gleichzeitig beantragte der Bf für den Fall, dass die Einkünfte des Bf als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden würden, für die Wohnungen, die Anlagevermögen darstellen, eine AfA in Höhe von 2 % der Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Im Jahr 2006 erwarb der Bf vier Wohnungen, nämlich je ein Objekt in der F.Straße, J.Straße, W.Straße und U.Straße.

Die im Streitzeitraum erworbenen Wohnungen befanden sich im Eigentum des Bf und wurden bis zum Zeitpunkt der Veräußerung bzw. laufend vermietet.

Die sich bereits seit 1994 im Eigentum des Bf befindliche Wohnung, M.Platz in Thalgau, wurde ab dem Jahr 2007 vermietet.

Die Ertragslage der Liegenschaften war im Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 bis auf wenige Ausnahmen negativ, wobei die entstandenen Werbungskostenüberschüsse im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst wurden.

Die Liegenschaften 5020 W.Straße und 5303 M.Platz wurden in den Jahren 2010 bzw. 2011 veräußert. Diese wurden ausnahmslos mit Gewinn verkauft.

Die Vermietung der Wohnungen stellt eine Einkunftsquelle dar.

Der Ankauf der Wohnungen wurde mit 100% Fremdmitteln finanziert. Die Besicherung der Kredite erfolgt durch Hypotheken auf den jeweiligen Liegenschaften.

Der Bf ermittelte in allen Streitjahren seine Ergebnisse mittels Überschussrechnung.

Folgende Gesellschaften, die unter beherrschenden Einfluss von Mag. X.Y. (Komplementär) standen, wurden im Zeitraum 2006 bis 2011 gegründet,

- 2 KG
- 1a&Co KG
- 3 KG
- 8 KG
- 9 KG
- 5 KG
- 7 KG
- 6 KG
- 10 GmbH
- 4 KG
- 12 GmbH

Die Kommanditistin der Kommanditgesellschaften (mit Ausnahme der 6 KG) war die 12 GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf ist. Kommanditistin der 6 KG ist die 10 GmbH, ebenfalls im Alleineigentum und unter der Geschäftsführung von Mag. X.Y.. Der Geschäftszweig all der Kommanditgesellschaften ist laut Firmenbuch der „Kauf und Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien“, bei zwei Kommanditgesellschaften wird der Geschäftszweig mit „Immobilienverwaltung“ angegeben.

Die gesamte Tätigkeit in Zusammenhang mit allen Immobilien wird von Mag. X.Y. alleine ausgeführt.

Diese Gesellschaften und auch Mag. X.Y. als natürliche Person haben in den Jahren 2006 bis 2011 mindestens 41 Liegenschaften angeschafft und von diesen wiederum mindestens 19 veräußert.

Die Behaltdauer der Wohnungen betrug zwischen 2 Monaten und etwa 3,5 Jahren, wobei der überwiegende Teil der verkauften Wohnungen vor Ablauf von drei Jahren veräußert wurde.

Die Ankäufe der Wohnungen erfolgten zum Teil über die Vermittlung von Immobilienmakler, wobei Mag. X.Y. auf öffentlich gemachte Angebote reagierte. Für die Verkäufe beauftragte Mag. X.Y. nach seinen eigenen Aussagen jeweils Makler. Für einige in den Streitjahren veräußerten Objekte beauftragte Mag. X.Y. die Immobilien GmbH mit der Verkaufsvermittlung.

Die Verkaufsvermittlung durch das Immobilienbüro erfolgte durch Inserate, Internetauftritte, Aushänge und auch durch die Zusammenarbeit mit anderen Maklern.

Alle im Bestand der oben angeführten Gesellschaften und alle im Bestand des Mag. X.Y. befindlichen Objekte werden seit ihrer Anschaffung durchwegs (zumindest zeitweise) vermietet.

Seit Oktober 2011 werden keine Liegenschaftsverkäufe mehr getätigt.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

IV. Rechtsausführungen

Gemäß § 23 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 iGF (EStG) liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dann vor, wenn eine selbständige, nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, wobei diese weder als Ausübung der Land-und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen sein darf.

Unter Vermögensverwaltung bei unbeweglichen Vermögen im Sinne des § 32 Bundesabgabenordnung (BAO) ist die Nutzung eigenen Vermögens durch Vermietung und Verpachtung zu verstehen.

Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind.

Eine gewerbliche Tätigkeit muss den Rahmen einer Vermögensverwaltung überschreiten. Das ist nach der Rechtsprechung dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen (StPfl) nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.

Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019).

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 (Doralt/Kauba, aaO Tz 128 und dort zit. Jud.). Von Bedeutung sind die Anzahl und der Umfang der Beteiligungen, die Art der von den Gesellschaften entfaltenden Tätigkeit, vor allem aber das Engagement des StPfl. im Rahmen dieser Gesellschaften.

Zur Beurteilung der Frage, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich bestimmte, objektiv erkennbare Kriterien an. Indizien für das Vorliegen eines Grundstückshandels sind unter anderem die Planmäßigkeit des Vorgehens, der Umfang der Tätigkeit, der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Verkauf bzw. die Behaltedauer, der wirtschaftliche Zusammenhang, die Art und Weise der Finanzierung, die werbende Tätigkeit sowie die Gewinnerzielungsabsicht.

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn sie auf eine planmäßige Art und Weise erfolgt (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118, 23.4.2008, 2006/13/0019) und das planmäßige Vorgehen eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit entwickelt. Erst die für den Grundstückshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten heben die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der Privatsphäre heraus und machen sie zu einer nachhaltigen Tätigkeit (VwGH 30.9.1980, 317/80).

Eine zahlenmäßige Grenze an An- bzw. Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreiten regelmäßig gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, besteht – im Unterschied zu Deutschland, wo der BFH die sogenannte Drei-Objekt-Grenze definiert hat – nicht (Quantschnigg/Schuch, EStG, § 23 Tz 14.2.2). Der Verwaltungsgerichtshof beurteilt die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb weniger Jahre als Gewerbebetrieb (VwGH 7.11.1978, 727, 815/76 zum Erwerb von 37 Grundstücken und der Veräußerung von 8 Grundstücken innerhalb von 10 Jahren; 26.2.2003, 98713/0065 zu 14 Grundstückstransaktionen innerhalb von 7 Jahren).

Der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, spricht insbesondere in Fällen, in denen der Stpfl. seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit.

Bei einem größeren Umfang von Grundstücksgeschäften spielt es keine Rolle, aus welchen Motiven die einzelnen Verkäufe erfolgt sind (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077).

Unterlässt es der Stpfl., seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit zu richten, spricht dies grundsätzlich gegen eine gewerbliche Tätigkeit. Dass der Bf bei der Abgabe von Liegenschaften nur geringe werbende Tätigkeit entfaltet, ist nur von untergeordneter Bedeutung, wenn er zur Abwicklung seiner Grundstücksgeschäfte mit verschiedenen Verkäufern und Erwerbern in Verbindung tritt und so deutlich erkennbar am allgemeinen Leistungsaustausch teilnimmt.

Bei der Beurteilung der Sachverhaltsfrage, ob Vermögensverwertung oder Vermögensnutzung vorliegt, kommt unter anderem auch dem „Zahlenmäßigen Erfolg der Tätigkeit“ Bedeutung zu. Bei den Liegenschaftsverkäufen werden regelmäßig Gewinne erzielt. Meistens stellt sich bei den Objekten die positive Ertragslage erst aufgrund der Verkäufe ein.

Die Form der Finanzierung ist für die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt nicht entscheidend (VwGH 24.4.2005, 2001/15/0159), das Ausmaß der Fremdfinanzierung hat aber Indizcharakter. Dementsprechend spricht die Finanzierung mittels Eigenkapital eher für Vermögensnutzung als Vermögensverwertung (VwGH 20.12.2000, 98/13/0236). Der Umstand, dass der Bf die Grundstückskäufe (weitgehend) mit Fremdmitteln finanzierte, ist ein Indiz dafür, dass es ihm nicht so sehr um Vermögensveranlagung und Vermögensverwaltung im Sinne einer Vermögensnutzung, sondern vielmehr um ein planmäßiges Ausnutzen von Gewinnchancen durch

Grundstückshandel gegangen ist (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Die Verwendung des Veräußerungserlöses aus dem Verkauf eines Grundstückes für den Erwerb eines weiteren Grundstückes stellt ein Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels dar (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171).

Die (zwischenzeitige) Vermietung von Grundstücken bedeutet nicht für sich schon Vermögensverwaltung, sie schließt vielmehr einen gewerblichen Grundstückshandel nicht aus (siehe dazu Jakom, EStG, 3. Auflage 2010 § 23, Rz 102).

Vermietet ein gewerblicher Grundstückshändler eine Liegenschaft, muss die Absicht, die Liegenschaft auf Dauer im Privat –oder Betriebsvermögen zu behalten, um daraus Mieteinkünfte zu erzielen, anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein.

Anlagevermögen sind diejenigen Gegenstände, die dazu bestimmt sind, auf Dauer dem Betrieb zu dienen.

Gemäß § 7 Einkommensteuergesetz 1988 iG (EStG) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages (Abs 2).

Zum Umlaufvermögen gehören die zum Verbrauch oder sofortigen Verkauf bestimmten Wirtschaftsgüter.

Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens kommt eine Afa nicht in Betracht, weil sich deren Nutzung oder Verwendung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften nicht auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Die Verwendung oder Nutzung besteht für diese Wirtschaftsgüter in ihrer Veräußerung und damit in einem einmaligen Vorgang.

Die Zuordnung orientiert sich maßgeblich an der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes im Betrieb, die einerseits subjektiv vom Willen des Stpfl. abhängt, sich andererseits an objektiven Merkmalen vollziehen lassen muss.

Ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass Grundstücke zur Veräußerung bestimmt sind, und nicht dazu, dem Betrieb, bezogen auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, dauernd zu dienen, bilden sie Umlaufvermögen, dies auch dann, wenn sie zwischenzeitig vermietet werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Grundstücke, die vorerst nicht zur Veräußerung bestimmt sind, können als Anlagevermögen angesehen werden (BMF G 766/2/1-IV/6/87, zit in Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, Jakom, EStG 3. Auflage 2010, § 23 RZ 108).

Die Absicht des Grundstückshändlers, einzelne Liegenschaften auf Dauer im betrieblichen Anlagevermögen zu behalten, um daraus Vermietungseinkünfte zu erzielen, muss an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

Wird die Vermietung durch Veräußerung vorzeitig beendet, ist es am Stpfl. gelegen nachzuweisen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bietet (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

§ 205 Bundesabgabenordnung 1967 igF lautet wie folgt:

(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

V. Erwägungen

Streitgegenstand ist die Qualifikation der Einkünfte des Bf aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, welche der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wären bzw. einer gewerblichen Tätigkeit in der Form des gewerblichen Grundstückshandels.

Gewerblicher Grundstückshandel

Für eine diesbezügliche Beurteilung ist im gegenständlichen Fall von einer fallübergreifenden Betrachtung auszugehen. Die streitgegenständlichen, von der Betriebsprüfung festgestellten, An- und Verkäufe von Liegenschaften (Wohnungen) wurden von einer Vielzahl von Gesellschaften bzw. von dem Bf betrieben. Diese - nachstehend angeführten - Gesellschaften stehen unter dem beherrschenden Einfluss des Bf, sodass zur Entscheidungsfindung das Gesamtbild der Verhältnisse unter Bedachtnahme auf die Umstände des Einzelfalles heranzuziehen ist:

- 4 KG
- 3 KG
- 1a & CoKG
- 5 KG
- 6 KG
- 7 KG
- 8 KG
- 9 KG
- 12 GmbH
- 10 GmbH
- 2 KG

Nach der bisher ergangenen Judikatur (siehe obige Ausführungen zu IV. Rechtsausführungen) und Verwaltungspraxis (vgl. EStR 2000 Rz 5440 ff samt der dort zitierten Judikatur) wird gewerblicher Grundstückshandel dann anzunehmen sein, wenn eine planmäßige Ausrichtung auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gegeben ist bzw. wenn die Anschaffung zum Zweck der Weiterveräußerung erfolgt. Das Beurteilungskriterium einer Objekt-Grenze, wonach die Anschaffung und Veräußerung in einem bestimmten Umfang eine gewerbliche Tätigkeit begründen, besteht im Unterschied zu Deutschland, wo der BFH die sogenannte Drei-Objekt Grenze definiert hat, nicht. Der VwGH beurteilt die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb weniger Jahre aber als Gewerbebetrieb. Gewerblichkeit wird aber jedenfalls dann anzunehmen sein, wenn innerhalb von 2 Jahren 3 Grundstücke erworben und auch veräußert werden.

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). Die zwischenzeitige Vermietung einzelner Grundstücke schließt einen Gewerbebetrieb nicht aus (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0110).

Die Gesamtbetrachtung der An- und Verkaufstätigkeit durch den Bf als natürliche Person aber auch durch jene Personengesellschaften bzw. Kapitalgesellschaften, an den Mag. X.Y. als einzige natürliche Person beteiligt ist, stellt sich in der Gesamtschau wie folgt dar:

Mit Ende des Jahres 2005 begann der Bf, in rascher Abfolge Eigentumswohnungen zu erwerben (je eine Anschaffung im Dezember 2005 sowie im März, April und Mai 2006). Ab Mai 2006 wurden in ebenso rascher Abfolge zahlreiche weitere Anschaffungen durch die diversen Kommanditgesellschaften getätigt (10 Wohnungen im Jahr 2006, je 6 Wohnungen in den Jahren 2007 und 2008 und 1 Wohnung im Jahr 2010). Gemeinsam mit drei Wohnungen, die sich bereits länger im Eigentum des Bf befanden, handelte es sich gesamt um mindestens 30 Eigentumswohnungen. Von diesen Wohnungen wurden mindestens 12 Objekte im Streitzeitraum wieder veräußert. Die Behaltdauer der Wohnungen betrug zwischen zwei Monaten (zB 5 KG) und (in einem Einzelfall) mehr als 10 Jahren. Der weitaus überwiegende Teil der Objekte wurde innerhalb von drei Jahren verkauft. Auffällig ist dabei etwa der innerhalb von drei Monaten erfolgte Ankauf von drei Wohnungen im selben Objekt in Großgmain und der nach 2 bis 2,5 Jahren erfolgte Verkauf dieser Wohnungen innerhalb von vier Monaten.

Das Bundesfinanzgericht bezweifelt nicht, dass die überwiegende Anzahl der Wohnungen vermietet wurde, und dass die ursprüngliche Intention gemäß der Darstellung des Bf eher in die Richtung gegangen sein könnte, dass der Grundstückshandel über die GmbHs abgewickelt werden sollte und die Personengesellschaften vermögensverwaltend tätig sein sollten. Die tatsächliche Entwicklung trägt diesen Intentionen jedoch nicht Rechnung. Im BP-Bericht wird ausführlich dargestellt, warum das Finanzamt zur Auffassung gelangte, dass die erfolgten Verkäufe keineswegs nur Notverkäufe waren bzw. völlig ungeplant erfolgten. Wenn diese Verantwortung auch auf ein oder zwei Wohnungen zutreffen könnte, so spricht das Gesamtbild der Verhältnisse nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts dagegen. Die Objekte wurden in einer Phase erworben, in der Liegenschaften eine enorme Preissteigerung erfuhren.

Selbst wenn der Bf beim Erwerb von Grundstücken (Wohnungen) noch nicht beabsichtigt haben sollte, diese in der später durchgeführten Weise zu verkaufen, ändert dies nichts daran, dass der Bf und „seine Kommanditgesellschaften“ den planmäßigen Abverkauf von Grundstücken auf Grund eines möglicherweise erst später gefassten Willensentschlusses umgesetzt haben, der seiner Art und insbesondere auch seinem Umfang nach einem gewerblichen Grundstückshandel entspricht (VwGH 14.11.1984, 82/13/0242). Es kommt nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht, sondern auf das objektive Gesamtbild an (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159).

Laut Aktenlage waren die Ankäufe vollständig fremdfinanziert.

Die Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes ergaben, dass der Bf zumindest in einigen Fällen werbend tätig war.

Laut Aktenlage wurden die Ankäufe zumindest teilweise über Immobilienmakler abgewickelt. Für die Verkäufe der Wohnungen beauftragte der Bf (in seinem eigenen Namen oder im Namen „seiner“ Kommanditgesellschaften) jeweils ein Maklerbüro, trat somit werbend in Erscheinung. Die gezielte Vorgabe des Veräußerungserlöses, verbunden mit der Vereinbarung, dass bei Unterschreiten keine Vermittlungsprovision anfällt, spricht eindeutig gegen die Ausführungen, dass die Verkäufe anlässlich sich zufällig bietender günstiger Gelegenheiten erfolgten (siehe dazu die Niederschrift vom 12.12.2011, Immobilienbüro, Fa. Immobilien).

Auch aus der Aussage eines späteren Wohnungskäufers geht hervor, dass die Initiative zum Verkauf der Liegenschaften vom Bf ausgegangen ist und diese nicht, wie der Bf erklärt, aus einer Suche nach einem Mieter für diese Liegenschaft resultierte (siehe dazu Niederschrift über die Einvernahme vom 27.1.2012, Herr H.U.).

Das Bundesfinanzgericht ist daher zur Überzeugung gelangt, dass die Tätigkeiten des Bf und der Kommanditgesellschaften planmäßig auch auf das Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel ausgerichtet waren. Somit ist vom Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels auszugehen.

Die Einkünfte des Bf sind in allen Streitjahren als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Umlauf- bzw. Anlagevermögen

Ist ein gewerblicher Grundstückshandelsbetrieb gegeben, besteht eine gewisse Vermutung, dass die diesem Betrieb zugehörigen Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind (Leitner in Urtz, Immobiliensteuer2, 306); werden Grundstücke im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels vorübergehend vermietet und fungieren sie daher vorübergehend wie ein Anlagegut, bleiben sie aber dennoch dazu bestimmt dem Betrieb gemessen an der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Grundstückes nicht dauernd zu dienen, stellen sie weiterhin Umlaufvermögen dar (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlage- oder Umlaufvermögen davon ab, ob es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens zu dienen. Es kommt somit auf die Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes an, die unter anderem aus der tatsächlichen Nutzung des Gegenstandes abzuleiten sein kann (VwGH 23.11.2016, Ro 2014/13/0011).

Der BFH vertritt in einem kürzlich ergangenen Urteil die Rechtsmeinung, dass eine vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft nicht nur Anlage-, sondern auch Umlaufvermögen haben kann. Die Zuordnung bestimmt sich den allgemeinen

Grundsätzen folgend nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts im (fiktiven) Betrieb (BFH 19.1.2017, IV R 10/14). So muss umgekehrt eine als gewerblicher Grundstückshändler tätige Personengesellschaft hinsichtlich der Liegenschaften, die dem Betrieb zur langfristigen Vermietung dienen, auch Anlagevermögen haben können.

Es lag daher am Steuerpflichtigen den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung der Liegenschaft bieten würde (siehe dazu auch VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

Fest steht, dass alle im Streitzeitraum verkauften Objekte als Umlaufvermögen der einzelnen Personengesellschaften zu qualifizieren sind. Das Finanzamt hat darüber hinaus sämtliche Wohnungen als Umlaufvermögen betrachtet und die Absetzung für Abnutzung verweigert. Tatsächlich werden jedoch sämtliche Objekte, die im Streitzeitraum nicht veräußert wurden, seit ihrer Anschaffung vermietet. Die Dauer der Vermietung beträgt dabei mittlerweile bis zu 10 Jahren. Seit Jahren haben keine Verkäufe mehr stattgefunden, sodass auch das Finanzamt nunmehr die Ansicht vertritt, dass die langfristig vermieteten Objekte als Anlagevermögen zu qualifizieren sind.

Im vorliegenden Fall ist eine Absetzung für Abnutzung daher für die vermieteten, im Eigentum des Bf befindlichen, Wohnungen (F.Straße, J.Straße, und U.Straße, alle Salzburg, zu berücksichtigen.

Dem Antrag des Bf auf Berücksichtigung von 2 % AfA konnte entsprochen werden (§ 8 Abs 1 EStG 1988, Vermietung zu Wohnzwecken).

Die zu berücksichtigenden AfA-Beträge (2%) lauten daher wie folgt:

Wohnung	Afa 2006	Afa 2007	Afa 2008	Afa 2009
F.Straße	2.154,69	2.154,69	2.154,69	2.154,69
J.Straße	1.845,43	1.863,63	1.863,63	1.863,63
U.Straße	2.228,28	2.228,28	2.228,28	2.228,28
Summe	6.228,40	6.246,60	6.246,60	6.246,60

Zu den vom Bf im Streitzeitraum gehaltenen Beteiligungen darf abschließend ausgeführt werden:

Der Bf hielt im Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 nachstehende Beteiligungen an der:

2 KG

1a & CoKG

4 KG

3 KG

Die Ergebnisverteilung aus den Beteiligungen des Bf an den oben angeführten Kommanditgesellschaften ist Ausfluss der Entscheidungen zur 4 KG Datum,RV, zur 2 KG Datum,RV, zur 3 KG Datum,RV, und zur 1a & CoKG Datum,RV.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG lauten daher wie folgt:

	2006	2007	2008	2009
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BP	- 7.564,42	- 27.822,43	- 36.114,69	- 419,45
zusätzl. Aufw. BFG -AfA	6.228,40	6.246,60	6.246,60	6.246,60
zusätzl. Aufw. BFG - Beteilig.	1.802,09	10.099,87	- 3.360,05	17.283,51
zusätzl. Aufw. BFG - gesamt	8.030,49	16.349,47	2.886,54	23.530,11
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BFG	- 15.594,91	- 44.168,90	- 39.001,23	- 23.949,56

Hinsichtlich der Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2006 bis 2009 war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Anspruchszinsen 2006

Wird der Stammapgabenbescheid (Einkommensteuerbescheid) aufgrund einer Beschwerde abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Erkenntnis) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht von Amts wegen ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides.

Die Beschwerde gegen die Festsetzung der Anspruchszinsen für das Jahr 2006 war sohin unabhängig vom Ausgang des Beschwerdeverfahrens bezüglich der Einkommensteuer 2006 als unbegründet abzuweisen.

VI. 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zu den gegenständlichen Rechtsfragen (gewerblicher Grundstückshandel, Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen) gibt es eindeutige Rechtsprechung des VwGH, der dieses Erkenntnis folgt. Aus diesem Grund ist eine Revision nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 18. Oktober 2017