

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache K.GmbH, vertreten durch die Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Felix-Dahn-Straße 1a, 5020 Salzburg, über die Beschwerden vom 10.04.2012 und vom 18.10.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Salzburg-Land vom 01.03.2012 und vom 10.10.2012, betreffend Körperschaftsteuer 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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**

### **1. Verfahrensgang**

Die beschwerdeführende GmbH (Bf) wurde mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft vom 12.7.2006 bzw. Eintragung im Firmenbuch unter FN XY gegründet. Als Geschäftsführer und Gesellschafter ist X. eingetragen.

Im Prüfungszeitraum 2006 bis 2011 wurden von der Gesellschaft 4 Wohnungen laut folgender Übersicht angeschafft:

1. Objekt 1 (Anschaffung April 2007)
2. Objekt 2 (Anschaffung im Jul 2007)
3. Objekt 3 (Bestandsrecht, Abtretung im Dezember 2006)
4. Objekt 4 (Anschaffung im März 2011)

Zwei dieser Liegenschaften wurden 2007 und 2008 wieder mit Gewinn veräußert, das Objekt 3 im April 2007 und das Objekt 1 im April 2008.

[...]

Weiters hielt die Bf im Prüfungszeitraum Beteiligungen an der AKG, BKG, CKG sowie an der DKG.

Am 14.11.2011 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf einen Prüfungsauftrag zur Durchführung einer Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 bis 2010. Mit **Bericht vom 23.2.2012** wurden folgende **steuerliche Feststellungen** getroffen, bezüglich:

**Tz. 1 Bemessungsgrundlagen**

**Tz. 2 „Gewerblicher Grundstückshandel“**

**Tz. 3 AfA**

**Tz. 4 anteilige Kfz-Kosten**

**Tz. 5 Ergebnisverteilung**

Ad Tz 1:

			2006	2007	2008	2009	2010
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		lt. VA	-6.109,77	-36.701,32	-17.751,71	-26.086,80	38.401,96
Hinzurechnung AfA	Tz. 3	lt. BP	0,00	1.838,16	1.503,76	1.169,36	1.169,36
Aufwand Bw abgeg. Anlagen	Tz. 3	lt. BP			-1.003,20		
Hinzurechnung Kfz-Kosten	Tz. 4	lt. BP	391,75	2.862,51	12.229,75	13.355,54	8.927,42
Hinzurechnung Ergebnisverteilung	Tz. 5	lt. BP	0,00	14.767,30	8.797,69	1.697,46	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		lt. BP	-5.718,02	-17.233,35	3.776,29	-9.864,44	48.498,74

Die Betriebsprüfung hielt in **Tz 2** dabei fest, dass *dass der gegenständliche Prüfungsfall mit den nachfolgend angeführten verbundenen Prüfungsfällen bzw. anderen vergleichbaren Unternehmen, die alle unter dem beherrschenden Einfluss des Mag. X. stehen, ein Gesamtbild bildet, das zur Beurteilung des gesamten Sachverhaltes notwendig ist:*

AKG

Mag. X.

CKG

DKG

EKG

FKG

GKG

HKG

IKG

BKG

J.

*Bei den Einkünften der Kommanditgesellschaften handelt sich nicht wie vom Abgabepflichtigen erklärt um Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit, welche der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, sondern um Einkünfte aus*

*Gewerbebetrieb in der Form des gewerblichen Grundstückshandels. Auch bei den Einkünften der J. und der Bf handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Form des gewerblichen Grundstückshandels.*

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

*Unter Tz 3 wird die Afa und Buchwert abgegangener Anlagen dargestellt und dabei festgestellt, dass es sich bei den drei, im Prüfungszeitraum 2006 bis 2010, von der Bf gekauften Wohnungen um Umlaufvermögen handelt, sodass die geltend gemachten Beträge aus Absetzung für Abnutzung hinzuzurechnen sind.*

[...]

*Unter Tz 4 werden die Kfz-Kosten, die bisher alle bei der Bf erfasst wurden, anteilig auf die verbundenen Prüfungsfälle CKG, BKG, KKG, AKG, DKG sowie auf Mag. X. aufgeteilt. Mangels Aufzeichnungen werden die jeweiligen Aufwandsteile entsprechend der Anzahl der Liegenschaften der einzelnen Unternehmen ermittelt.*

[...]

*Zur Ergebnisverteilung hält die Betriebsprüfung in Tz 5 fest, dass die Verteilung der steuerlichen Ergebnisse der CKG, BKG, AKG und DKG geändert werden: Die aus den Beteiligungen an den Unternehmungen resultierenden Ergebnistangenten wurden der Bf zugerechnet und gemäß § 7 Abs 3 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst. Im Übrigen wurden die steuerlichen Ergebnisse zu 98% Mag. X. und 2% (bisher 50%) der Bf zugewiesen, und zwar für deren Haftsumme von € 500,00 und die Tatsache, dass die Tätigkeit ausschließlich von Mag. X. ausgeübt werde.*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ **am 1.3.2012** Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2006 und 2010 sowie entsprechende **(endgültige) Sachbescheide (Körperschaftsteuerbescheide)**, worin die erklärten Prüfungsergebnisse als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt wurden.

Laut **Steuererklärung für das Jahr 2011** hat die Bf in diesem Jahr eine weitere Wohnung (4) angeschafft, deren Vermietung zu positiven Einkünften führte. Der in der Steuererklärung von der Bf geltend gemachte Verlustvortrag aus den Vorjahren in Höhe von € 54.461,45 blieb bei der Veranlagung mit der Begründung unberücksichtigt, dass dieser bereits aufgebraucht wäre und daher nicht mehr zustünde.

Gegen die **Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2010 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2011** wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist am 10.4. bzw. 18.10.2012 fristgerecht **Berufung** erhoben und darin die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt:

*„Richtig wäre, dass die verbundenen Prüfungsfälle einen gemeinsamen Berührungspunkt in der Person des Mag. X. hätten. Dies führte aber nicht dazu, dass sämtliche den einzelnen Steuerpflichtigen zuordenbare Handlungen in Summe zu betrachten und*

*daraus steuerliche Folgen für den einzelnen Steuerpflichtigen abzuleiten wären. Durch die Bf wären im Jahre 2007 zwei Liegenschaften und ein Bestandsrecht (3) im Jahr 2006 erworben worden. Bei den beiden Liegenschaften hätte die Absicht bestanden, sie dauerhaft zu vermieten. Das Bestandsrecht wäre erworben und kurz darauf wieder veräußert worden. Der Bestandsvertrag wäre wie Umlaufvermögen behandelt worden. Bei der Liegenschaft 1 hätte sich eine günstige Möglichkeit zur Veräußerung im Jahr 2008 ergeben. Die Veräußerung dieses Objektes wäre keineswegs planmäßig erfolgt. Das Objekt 2 würde nach wie vor von der Bf gehalten und sollte weitervermietet werden. Von einem Umfang der Tätigkeit, der einen gewerblichen Grundstückshandel rechtfertigen würde, könnte nicht gesprochen werden. Die KGs hätten keine werbende Tätigkeit unternommen und auch keine Bautätigkeiten gesetzt. Die Zeitspanne zwischen Kauf und Verkauf eines Objektes wäre nur in Ausnahmefällen bei der Beurteilung, ob Vermögensverwaltung oder betriebliche Vermögensverwertung vorliege, heranzuziehen. Die Fremdfinanzierung würde nur dann ein Indiz für die Betrieblichkeit darstellen, wenn sich daraus die Notwendigkeit ergäbe, die erworbenen Objekte in zeitlicher Nähe zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen. Die lange Laufzeit der Kredite, wie sie gegenständlich vorläge, müsste vielmehr als Indiz für eine langfristige Vermietungsabsicht gewertet werden.*

*Die Ausführungen zur Qualifikation der Liegenschaften als Umlaufvermögen wären nicht zutreffend, weil die Bf keinen gewerblichen Grundstückshandel betriebe.“*

In der **Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011** vom 18.10.2012 wurde der Umstand bekämpft, dass die offenen Verlustvorträge aus den Vorjahren iHv € 54.461,45 nicht anerkannt worden wären.

Mit **Vorlageberichten vom 10. Juli 2012 bzw. vom 23. Dezember 2012** legte das Finanzamt die Berufungen ohne Berufungsvorentscheidungen 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.

Mit Schriftsatz vom 9.8.2017 werden

- die **Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2006 und 2010,**
- die **Beschwerde betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006** und
- der **Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung**

zurückgezogen.

Die Bf erklärte gleichzeitig, dass das Objekt 4 nach wie vor im Vermögensbestand der Bf und vermietet wäre und beantragte eine Abschreibung in Höhe von 2%.

## **II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die beschwerdeführende GmbH (Bf) wurde mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft vom 12.7.2006 bzw. Eintragung im Firmenbuch unter FN XY gegründet. Als Geschäftsführer und Gesellschafter ist Mag. X. eingetragen.

Im Prüfungszeitraum 2006 bis 2011 wurden von der Gesellschaft 4 Wohnungen laut folgender Übersicht angeschafft:

1. Objekt 1 (Anschaffung April 2007)
2. Objekt 2 (Anschaffung im Juli 2007)
3. Objekt 3 (Bestandsrecht, Abtretung im Dezember 2006)
4. Objekt 4 (Anschaffung im März 2011)

Zwei dieser Liegenschaften wurden 2007 und 2008 wieder mit Gewinn veräußert, das Objekt 3 im April 2007 und das Objekt 1 im April 2008.

Die Objekte 2 und 4 wurden seit ihrer Anschaffung vermietet.

Weiters hielt die Bf im Prüfungszeitraum Beteiligungen an der AKG, BKG, CKG sowie an der DKG.

Der Ankauf der Wohnungen wurde mit 100% Fremdmitteln finanziert.

Die Bf ermittelte in allen Streitjahren ihre Ergebnisse gemäß § 5 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) und erklärte ihre Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb.

Folgende Gesellschaften, die unter beherrschenden Einfluss von Mag. X. standen, wurden im Prüfungszeitraum 2006 bis 2011 gegründet,

- AKG
- GKG
- CKG
- HKG
- IKG
- EKG
- GKG
- FKG
- J.
- BKG

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

Soweit erkennbar, wurden (nahezu) alle Wohnungen zumindest zeitweise vermietet. 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. Von diesen Eigentumswohnungen sind 4 der Bf zuzurechnen (davon eine im Jahr 2011). Die Bf veräußerte nach 3 bzw. 10 Monaten zwei ihrer Objekte (Objekt 3 und Objekt 1) .

Die Ankäufe der Wohnungen erfolgten zum Teil über die Vermittlung von Immobilienmakler, wobei Mag. X. auf öffentlich gemachte Angebote reagierte. Für die Verkäufe beauftragte Mag. X. nach seinen eigenen Aussagen jeweils Makler. Für einige in den Streitjahren veräußerten Objekte beauftragte Mag. X. das Immobilienbüro PGmbH 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. befindlichen Objekte werden seit ihrer Anschaffung durchwegs vermietet.

Seit April 2011 werden keine Liegenschaftsverkäufe mehr getätigt.

Mit Schriftsatz vom 9.8.2017 werden

- die Beschwerden gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Körperschaftsteuer 2006 und 2010,
- die Beschwerde betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 und
- der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zurückgezogen.

Die Bf erklärte gleichzeitig, dass das Objekt 4 nach wie vor im Vermögensbestand der Bf und vermietet wäre und beantragte eine Abschreibung in Höhe von 2%.

### **III. Beweiswürdigung**

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

### **IV. Rechtsausführungen**

Gemäß § 7 Abs 3 Körperschaftsteuergesetz (KÖSt) sind Körperschaften, die aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, alle Einkünfte aus den für Körperschaften in Frage kommenden Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Abs 1 EStG zuzurechnen.

Für eine GmbH besteht nach § 22 GmbHG iVm § 189 Abs 1 Z 1 UGB Rechnungslegungspflicht kraft Rechtsform.

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

Behaltdauer, der wirtschaftliche Zusammenhang, die Art und Weise der Finanzierung, die werbende Tätigkeit sowie die Gewinnerzielungsabsicht.

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 einen Gewerbebetrieb in Form eines gewerblichen Grundstückshandels.

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 werbende Tätigkeit. Dass die bei der Abgabe von Liegenschaften nur geringe werbende Tätigkeit entfaltet, ist nur von untergeordneter Bedeutung, wenn sie zur Abwicklung seiner Grundstücksgeschäfte mit verschiedenen Verkäufern und Erwerbern in Verbindung tritt und so deutlich erkennbar am allgemeinen Leistungsaustausche teilnimmt.

Der Umstand, dass die Bf die Grundstückskäufe (weitgehend) mit Fremdmitteln finanzierte ist ein Indiz dafür, dass es ihr um ein planmäßiges Ausnutzen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel gegangen ist (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Die (zwischenzeitige) Vermietung von Grundstücken schließt 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. Ist nach dem objektiven 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).

Gemäß § 8 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 beträgt von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 2,5%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 2%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

## **V. Erwägungen**

### **Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Form des gewerblichen Grundstückshandels**

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, darunter die Bf, betrieben. Diese - nachstehend angeführten - Gesellschaften stehen unter dem beherrschenden Einfluss von Mag. X., sodass zur Entscheidungsfindung das Gesamtbild der Verhältnisse heranzuziehen ist:

AKG

CKG

DKG

EKG

FKG



GKG  
HKG  
IKG  
BKG  
J.

Bei dieser Gesamtbetrachtung sind nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch die Tätigkeiten der beiden GmbHs, nämlich jene der Bf und der J. GmbH heranzuziehen, wobei diese eigenständige juristische Personen sind und bereits kraft Gesetzes eine gewerbliche Tätigkeit ausüben.

Die Veräußerung von Grundstücken wird zum gewerblichen Grundstückshandel, 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.

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 jener Gesellschaften, an den Mag. X. als einzige natürliche Person beteiligt ist, stellt sich in der Gesamtschau wie folgt dar: Mit Ende des Jahres 2005 begann Mag. X., 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 Gesellschaften getätigt (elf Wohnungen im Jahr 2006, neun Wohnungen im Jahr 2007, sechs im Jahr 2008, eine im Jahr 2009, drei Wohnungen im Jahr 2010 und vier Wohnungen im Jahr 2011). Gemeinsam mit drei Wohnungen, die sich bereits länger im Eigentum des Mag. X. befinden, handelt es sich gesamt um mindestens 41 Eigentumswohnungen. Von diesen Wohnungen wurden mindestens 19 Objekte im Streitzeitraum wieder veräußert. Die Behaltdauer der Wohnungen betrug zwischen zwei Monaten (zB EKG) 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 Großmain und der nach 2 bis 2,5 Jahren erfolgte Verkauf dieser Wohnungen innerhalb von vier Monaten.

Die Ankäufe der Wohnungen erfolgten zum Teil über die Vermittlung von Immobilienmakler, wobei Mag. X. auf öffentlich gemachte Angebote reagierte. Für die Verkäufe beauftragte Mag. X. nach seinen eigenen Aussagen in vielen Fällen einen Makler. Für den Verkauf von 8 der mindestens 19 in den Streitjahren veräußerten Objekte beauftragte Mag. X. die Immobilienbüro PGmbH mit der Verkaufsvermittlung. Die

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

Laut Aktenlage waren die Ankäufe vollständig fremdfinanziert.

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

### **Anlage- und Umlaufvermögen**

Ist ein gewerblicher Grundstückshandelsbetrieb gegeben, besteht eine gewisse Vermutung, dass die diesem Betrieb zugehörigen Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind (*Leitner in Urtz, Immobiliensteuer*<sup>2</sup>, 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 Gesellschaft hinsichtlich der Liegenschaften, die dem Betrieb zur langfristigen Vermietung dienen, auch Anlagevermögen haben können.

Es liegt daher an der 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 (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

Fest steht, dass sämtliche im Streitzeitraum verkauften Objekte als Umlaufvermögen der einzelnen Gesellschaften 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.

Eine Absetzung für Abnutzung ist daher für die zwei im Betriebsvermögen der Bf befindlichen Wohnungen in der 2 und 4 zu berücksichtigen:

Bei der Wohnung in der 4 handelt es sich um eine für Wohnzwecke vermietete Wohnung, für die - entsprechend dem Antrag der Bf vom 9.8.2017 - ein Abschreibungssatz von 2% gewährt wird.

Bei der Wohnung 2 handelt es sich um eine Geschäftsraummiete, für die ein Abschreibungssatz von 2 % zu gewähren ist.

Die AfA-Beträge lauten daher:

[...]

Die Ergebnisse der einzelnen Streitjahre sind daher um die angeführten Beträge zu korrigieren.

## **Gewinnverteilung**

Die Bf hielt im Prüfungszeitraum 2007 bis 2011 folgende Beteiligungen im Betriebsvermögen:

AKG,  
BKG,  
CKG und  
DKG

Die Ergebnisverteilung aus den Beteiligungen der Bf an den oben angeführten Kommanditgesellschaften ist zum Einen Ausfluss der Entscheidungen zur BKG, zur AKG, zur CKG, und zur DKG.

Der Bf als beschränkt haftende Gesellschaft wird dabei ein Anteil von 2% zugewiesen. Es darf auf die diesbezüglichen Ausführungen in den Erkenntnissen verwiesen werden

Weiters sind aufgrund vorliegender Tangenten zu berücksichtigen.:

EKG (ab 1.1.2010)  
IKG  
GKG  
HKG

Die Ergebnisverteilung aus den Beteiligungen betragen:

[...]

## **VI. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 sowie Abgrenzung Anlage- und Umlaufvermögen) gibt es eine klare Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der das Erkenntnis folgt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 23. August 2017