



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Peter Hofbauer, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1120 Wien, Schwenkgasse 4/1/6, vom 31. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vertreten durch Oberrätin Mag. Christa Dürr vom 2. Juni 2000 betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 1996 sowie gegen die Bescheide vom 31.5. 2000 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla nach der am 3. Mai 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 bis 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um eine bis zu dem am 1. November 1996 erfolgten Ableben des Herrn AM bestehende Hausgemeinschaft, welche am Standort in G-Gasse 10 10 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte.

Im Jahr 2000 fand im Unternehmen der Bw. ein Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1993 bis 1998 statt, im Zuge dessen nachstehende Feststellungen getroffen wurden:

Tz 16, 24 Vorsteuer, Überschussermittlung

In den Jahren 1993 und 1994 sei im Zuge im Gebäude der Bw. neben Sanierungsarbeiten ein Dachbodenausbau durchgeführt und drei neue Wohnungen geschaffen worden, wobei diese nach erfolgter Fertigstellung sukzessive, sprich in den Jahren 1995 (Top 6), 1996 (Top 2) bzw. 1998 (Top 5) abverkauft worden seien.

Die im Jahre 1993 erfolgte Sockesanierung sei als Allgemeinkostenfaktor den Errichtungskosten des Dachbodenausbaus im Bruttobetrag von öS 272.197,56 zugerechnet worden.

Im Herbst 1994 sei an der Liegenschaftsadresse der Bw. ein Neubau errichtet worden, wobei es teilweise schon während der Bauzeit zur Veräußerung einzelner Wohneinheiten bzw. der eines Geschäftslokales gekommen sei, wobei im letzteren Fall dem erwerbenden Bankinstitut Einfluss auf die Gestaltung des Tresorraumes zugekommen sei.

Top 8 des Neubaus sei nach den Wünschen der Hauseigentümer (Terrasse mit Schwimmbad, Sauna) errichtet und in der Folge von diesen bezogen worden.

Ab dem Jahr 1996 sei es – bezogen auf den Prüfungszeitraum - zu drei Veräußerungen von Wohnungen im "Altbau" gekommen, wobei betreffend die von Herrn S gekaufte Wohnung festgestellt worden sei, dass diese im Jahr 1993 vorerst Instand gesetzt worden sei, wobei im Anschluss daran seitens der Bw. eine Weitervermietung derselben nicht intendiert gewesen sei, sondern vielmehr ein Käufer gesucht worden sei.

Demzufolge seien die Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzuordnen und könne daher für diese weder Investitionsbegünstigungen, noch eine Absetzung für Abnutzung (AfA) vorgenommen werden.

In dem außerhalb des Prüfungszeitraumes gelegenen Jahr 1999 seien eine Ordination, vier Geschäftslokale sowie zwei weitere Wohnungen veräußert worden, sodass die vormals an der Hausgemeinschaft beteiligte Frau MM im Altbau keine Wohnung mehr besessen habe.

Zusammenfassend vertrat die Betriebsprüferin in Ansehung obiger Gestionen die Ansicht, dass die Verkäufe nicht als Vermögensverwaltung, sondern als Vermögensverwertung anzusehen sei, da die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen, dann einen gewerblichen

Grundstückshandel bilden, wenn die Verkaufsgeschäfte in planmäßiger Art und Weise erfolgen.

Korrespondierend damit stehe in umsatzsteuerlicher Hinsicht für die Jahre 1993 bis 1996 der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten der Dachgeschosswohnungen und des Neubaus nicht zu, respektive seien im Jahr 1993 die auf die Sockelsanierung bzw. auf die Instandsetzung der von Herrn S im Jahre 1996 gekauften Wohnung entfallenden Vorsteuern von den seitens der Bw. erklärten Vorsteuerbeträgen in Abzug zu bringen.

Hinsichtlich der Einkünfte der Bw. für die Jahre 1993 bis 1995 wurden die Werte aus den Unterlagen der Hausverwaltung R an die Feststellungen der Betriebsprüferin (Dachbodenausbau, Neubau) angepasst, wobei dem BP- Bericht der Hinweis zu entnehmen ist, dass die adaptierten Einnahmenüberschüsse zu gleichen Teilen den an der Bw. beteiligten natürlichen Personen zuzurechnen seien.

Demgegenüber erfolgte in den gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassenen, mit 31. Mai 2000 datierten Bescheiden eine "Festsetzung" der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1993 bis 1995, ohne dass eine Aufteilung an die an der Bw. beteiligten Personen vorgenommen wurde.

Gegen sämtliche auf den Feststellungen der Betriebsprüferin basierenden Umsatzsteuer- und "Feststellungsbescheide" wurde – nach zweimaliger Rechtsmittelfristverlängerung – mit Schriftsatz vom 31. August 2000 Berufung erhoben, wobei der vormalige Vertreter der Bw. begründend ausführte, dass sämtliche Bescheide als Ergebnis eines fehlerhaften Verfahrens zu qualifizieren seien.

Es erging daher der Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung, wobei für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz um die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht wurde.

Zunächst wurde der Bw. vom Finanzamt gemäß § 275 BAO aufgefordert die der Berufung anhaftenden Mängel bis zum 20. November 2000 zu beheben.

Innerhalb offener Frist langte bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein Schriftstück ein, worin bekannt gegeben wurde, dass die Agende nunmehr von einem neuen steuerlichen Vertreter übernommen worden sei.

In der Sache selbst führte der nunmehrige Vertreter aus, dass sowohl die Ermittlung der rückgerechneten Vorsteuern als auch die Behandlung der Verkaufspreise der veräußerten Wohnungen als gewerbliche Einkünfte bekämpft werde, wobei in eventu die

Errichtungskosten per se ob nicht berücksichtigter Finanzierungs- und Rechtsanwaltskosten als zu niedrig in Abrede zu stellen seien.

In einem weiteren mit 5. Dezember 2000 datierten Schriftsatz präzisierte die Bw. – in Beantwortung eines Vorhalts - ihr Berufungsbegehren dahingehend, die Veranlagungen der Jahre 1993 bis 1996 auf Grund der nunmehr nachgereichten Einnahmen-Ausgabenrechnungen (Aufstellung Hausverwaltung R) vorzunehmen.

Darüber hinaus seien für das Jahr 1994 – ungeachtet der Tatsache des Vorliegens einer auf öS 422.670,15 lautenden Aufstellung der kreditierenden Bank - lediglich ein Zinsaufwand von öS 90.143,75 als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Betreffend das Jahr 1995 sei die Berücksichtigung von Bankzinsen zur Gänze unterblieben, wiewohl sich der Finanzierungsaufwand nämlichen Jahres nachweislich auf öS 1.137.819,56 belaufen habe.

Vorstehende Ausführungen seien auch auf den Zinsaufwand des Jahres 1996 (öS 1.451.196,77) zu projizieren.

Nämliche Beträge seien mit den laufenden Überschüssen bzw. Abgänge dieser Jahre zu verrechnen.

Der Nichtanerkennung der aus dem Dachgeschossausbau resultierenden Vorsteuerbeträge von öS 807.175,09 (1993) bzw. öS 665.098,64 (1994) sei entgegenzuhalten, dass von vorneherein weder eine Parifizierung noch ein Verkauf dieser Wohneinheiten geplant gewesen sei, im Gegenteil diese sogar vermietet gewesen seien.

Des weiteren habe die Betriebsprüferin die auf öS 581.544,07 (1994), öS 4.530.043,31 (1995) bzw. öS 87.125,81 (1996) lautenden, im Zusammenhang mit dem Neubau stehenden Beträge vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Nämliche Maßnahmen seien insoweit zu Unrecht erfolgt, als der verstorbene Herr AM danach getrachtet habe, sämtliche Neubauwohnungen zu vermieten und sich erst bei Erkennen des Umstandes der mangelnden Möglichkeit der Erzielung betriebswirtschaftlich gerechtfertigter Mieten zu den Verkäufen entschlossen habe.

In Ansehung dieser Ausführungen erging der Antrag auf Anerkennung der gesamten Vorsteuern unter Beachtung des Verteilungsgebotes des § 12 Abs. 10 UStG im Zeitpunkt des Verkaufs der einzelnen Wohneinheit.

In einem mit 5. Juli 2001 datierten Ergänzungsschriftsatz wurde eingangs – unter Berufung auf die Absicht der Bw. sämtliche Wohnungen in Bestand geben zu wollen - bekannt gegeben, dass das Vorliegen gewerblicher Einkünfte nach wie vor bestritten werde.

Für den Fall, dass nunmehr das Vorliegen gewerblicher Einkünfte verneint werde, dessen ungeachtet jedoch Steuerpflicht ob Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist unterstellt werde, sei angemerkt, dass der am 3. Mai 1990 erfolgte Erwerb der Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen in Bezug auf die zehnjährige Spekulationsfrist keinen neuen Fristenlauf bewirkt habe.

Eine Gegenüberstellung der tatsächlich angefallenen Zinsen zu den von der Betriebsprüfung anerkannten habe bezogen auf den Zeitraum 1994 bis 1998 einen Differenz von öS 4.932.656,76 gezeitigt.

Darüber hinaus habe die Abgabenbehörde in den Jahren 1994 bis 1995 die Berücksichtigung zusätzlicher Herstellungskosten von öS 789.800.- (1994) bzw. öS 1.563.276,33 (1995) unterlassen.

Aus dem Titel der Parifizierung seien Gutachterkosten sowie Notar- und Gerichtsgebühren im Gesamtausmaß von öS 769.909,46 in eine ab dem Jahr 1994 zu bildende Rückstellung als "nachträgliche Bau- und Baunebenkosten" einzustellen.

In Ansehung des Umstandes, dass sämtliche unberücksichtigte Aufwendungen mit ihren Nettowerten ausgewiesen worden seien, seien zumindest die darauf entfallenden Umsatzsteuern ertragsteuerlich zu berücksichtigen.

Die Bw. stelle den Antrag sowohl für den Herstellungskosten des Dachgeschossausbaus als auch für jene des Neubaus eine Abschreibung (AfA) von 1,5 % auf Basis der von der Betriebsprüferin angesetzten Werte zuzüglich der in diesem Schriftsatz bekannt gegebenen zusätzlichen Baukosten, Rückstellungen und Vorsteuern vorzunehmen.

Der Antrag liege in der Tatsache begründet, dass seitens der Bw. bis zum Jahr 1996 auf Vermietung abzielende Inserate geschaltet worden seien.

In einer mit datierten 5. April 2002 Berufungsstellungnahme gab die Prüferin bekannt, dass im Zeitraum 1994 bis 1998 zwar die im Prüfungszeitpunkt bekannt gegebenen Zinsaufwendungen anerkannt worden seien, dessen ungeachtet jedoch nach gemeinsamen Recherchen mit dem steuerlichen Vertreter ein – nunmehr im Rechtsmittelverfahren anzuerkennender - Differenzbetrag von insgesamt öS 1.302.188,29 unberücksichtigt aushafte.

In nämlicher Weise seien – mit Ausnahme eines auf einem Tippfehler beruhenden und daher um öS 10.000.- nach unten zu korrigierenden Rechnungsbetrages – zusätzliche Herstellungskosten bzw. zusätzlicher Sofortaufwand zu berücksichtigen.

Im übrigen sei die "Gewerblichkeit" der Verkäufe ausführlich begründet worden und vermögen auch die Berufungsausführungen keine Änderung nämlichen Ergebnisses zu bewirken.

In ihrer mit 29. April 2002 datierten – drei Berufungsfälle umfassende Gegenäußerung - wies die Bw. darauf hin, dass ob der Versuche die Wohnungen zu vermieten kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege.

Was die Anerkennung der Zinsen der vormaligen Hausgemeinschaft anlange, so seien insoweit Divergenzen aufgetreten, da entgegen des Ausweises von öS 452.421,95 in einem dem steuerlichen Vertreter vorgelegten BP- Arbeitsbogens im BP-Bericht für das Jahr 1994 lediglich ein Betrag von öS 90.143,67 Anerkennung gefunden habe, während im Jahre 1995 der Zinsaufwand überhaupt auf öS 0.- gelautet habe.

In weiterer Folge wurde das Rechtsmittel vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In einer mit 9. Jänner 2007 datierten Eingabe wurde seitens der Bw. eine Aufstellung der Kreditentwicklung im Zeitraum 31. Dezember 1994 bis zum 31. Dezember 1999 (zu diesem Zeitpunkt haftet ein Betrag von nahezu öS 2.500.000.- unberichtigt aus) nachgereicht, aus welcher ersichtlich ist, dass der Höchststand der Fremdkapitalsverbindlichkeiten zum Jahresultimo 1995 auf einen Betrag von nahezu öS 22.000.000.- gelautet hat.

Einer Beilage betreffend die theoretische Mietzinserzielungsmöglichkeit im Neubau (öS 804.040.-) konnte entnommen werden, dass bei Unterstellung einer Gesamtauslastung (Altbau plus Neubau) Jahresmietzinse von rund öS 1.600.000.- erzielbar gewesen wären, eine Summe, welche die Bedienung einer Kreditsumme von öS 19.300.000.- (Unterstellung einer Verzinsung von 6 %) innerhalb von 20 Jahren, respektive einer solchen von rund öS 16.300.000.- (bei einem präsumtiven Zinsniveau von 6% per anno) innerhalb von 15 Jahren zur Folge gehabt hätte.

Die weiteren Beilagen betrafen vier im Zeitraum 12. September 1996 bis 3. Oktober 1996 geschaltete, auf Vermietung von neu errichteten Wohnungen abzielende Inserate, einen am 1. Juli 1995 geschlossenen Mietvertrag betreffend die im Jahre 1998 veräußerte, im Dachgeschoss befindliche Wohnung (Top 5) sowie zwei in den Jahren 1994 und 1995 bei der GC geschlossenen Kreditverträgen, wobei der Bw. seitens des Bankinstitutes die Bereitstellung

von Kreditsummen bis zu öS 16.500.000.- unter Zugrundelegung einer Verzinsung von 8% per anno in Aussicht gestellt wurden.

In materieller Hinsicht ist vorgenannten Verträgen sowohl die Verpflichtung zur ehebaldigsten Begründung von Wohnungseigentum sowie des treuhändig abzuwickelnden Verkaufes der Wohneinheiten zu mit dem Bankinstitut abgestimmten Verkaufspreisen immanent.

Im Falle einer Neuvermietung, welche als Alternative zu oben beschriebenen nur Eingang in den am 27. April 1994 abgeschlossenen Kreditvertrag. Eingang gefunden hat, ist das Einvernehmen mit der Kredit gewährenden Bank herzustellen.

Abschließend wurde dem Schriftsatz ein so genanntes, zum Zwecke der Vorlage an die Finanzbehörden dienendes "Gedächtnisprotokoll" des Rechtsanwaltes Herrn TM beigelegt, worin dieser zum Themenkreis einer seitens der Bw. ins Auge gefassten Vermietung der Wohneinheiten des Dachgeschosses sowie jener des Zubaus nach Durchsicht der Akten und aus seiner Erinnerung heraus Nachstehendes bekannt gab:

Herr TM sei erstmals zu Beginn des Jahres 1994 vom Ehepaar M kontaktiert worden, wobei die Kontaktaufnahme sich ausschließlich auf die Lösung mietrechtlicher Fragen, respektive in der rechtsfreundlichen Vertretung in Mietrechtsprozessen gegründet habe.

Betreffend des Bauvorhabens "Zubau" habe Herr M Herrn TM gegenüber geäußert, diesen zum Teil durch den Verkauf einer im Erdgeschoss befindlichen Geschäftsraumes an eine Bank finanzieren zu wollen. Mit Ausnahme einer im Dachgeschoss des Zubaus zu errichtenden Privatwohnung sei die Vermietung der restlichen Wohneinheiten zum Zwecke der Bedienung der Restfinanzierungskosten angedacht.

Der Bw. sei in weiterer Folge betreffend die Inbestandgabe der Wohneinheiten des Dachgeschosses sowie des Zubaus auf die besseren gesetzlichen Rahmenbedingungen (bezogen auf die Mietzinsbildung sowie den Abschluss befristeter Mietverträge) hingewiesen worden.

Nach dem Dafürhalten des Rechtsanwalts habe die Bw. zu Beginn die Absicht verfolgt den weitaus überwiegenden Teil der neu geschaffenen Flächen zu vermieten und habe diese Inserate geschaltet, wobei dieses Vorhaben nicht von Erfolg gekrönt gewesen sei.

Die wirtschaftliche Situation sei mit dem Ableben Herrn Ms und des daraus resultierenden Pflichtteilsanspruches seines Sohnes zusätzlich verschärft worden, sodass letztendlich das kreditierende Bankinstitut auf Abverkäufe gedrängt habe und diese von der Witwe tatsächlich forciert worden seien.

Zusammenfassend seien nach dem Dafürhalten des Rechtsanwaltes die Abverkäufe nicht als Produkt eines planmäßigen wirtschaftlichen Handelns, sondern durch die schlechte Marktlage für Vermietungen bedingt gewesen, respektive durch die seitens der Bw. unterschätzte Finanzierungslast sowie das Ableben Herrn Ms hervorgerufen worden.

In einer Beilage zu einem mit 10. Jänner 2007 datierten Schriftsatz übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. das zum Themenbereich der Gewerbesteuerpflicht ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9.1980, Zl. 317, 520/80, wobei ergänzend darauf hingewiesen wurde, dass nämliche höchstgerichtliche Entscheidung nach wie vor unter der Rz 190 (Nachhaltigkeit) der UStR 2000 zitiert ist.

In der am 3. Mai 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde seitens der rechtsfreundlichen Vertretung ergänzend ausgeführt, dass nach Durchsicht der Unterlagen, das Ehepaar M über einen längeren Zeitraum rechtsfreundlich in Mietrechtsprozessen vertreten worden sei.

Im Zuge eines Gespräches mit dem Rechtsanwalt betreffend "die Verwertung des im Erdgeschoss gelegenen Geschäftslokales" sei entgegen ursprünglicher Absicht Herrn Ms dieses Inbestand geben zu wollen, erstmals die Möglichkeit eines Verkaufes ins Spiel gebracht worden.

Der rechtsfreundliche Vertreter sei seitens Herrn Ms um die Erstellung eines Anbots aus seinem Klientenkreis ersucht worden, wobei die Anbotssumme als Kalkulationsgrundlage der monatlich zu verrechnenden Mietzinse dienen hätte sollen. Nach Aussagen Herrn Ms sei die Bank entgegen ursprünglicher Mietabsicht bereit gewesen, ein an sie gelegtes Kaufanbot anzunehmen.

Nach Durchsicht der Unterlagen des rechtsfreundlichen Vertreters sei es zu Lebzeiten Herrn Ms kaum zu Verkaufsgeschäften gekommen.

Zum Verkaufsgeschäft K wurde ergänzend angeführt, dass es sich um persönliche Freunde des Ehepaares M gehandelt habe.

Zum Verkaufsgeschäft Ro verbleibe anzumerken, dass Herr Ro den ehemaligen Bäckereibetrieb der Frau M übernommen habe, wobei der Verkauf des Objekts an ihn ebenfalls der persönlichen Bekanntschaft zwischen dem Ehepaar M und Herrn Ro zuzuordnen sei.

Die gesamte Abwicklung des Projektes sei ausschließlich durch Herrn M erfolgt. Mit dessen Ableben bestand für die Witwe, Frau MM, ob drückender Schuldlast, Unerfahrenheit bzw. dem

Wegfall von Einkünften des AM, Pflichtteilsansprüche des Sohnes bzw.

Pfandrechtsvormerkung durch die Abgabenbehörde keine Möglichkeit, als die Finanzierungslasten durch Verkaufsgeschäfte abzudecken.

In Ansehung des Umstandes, dass Frau M Bäckerin bzw. Herr M Silberwarenhändler von Beruf gewesen seien, und keinerlei Kenntnisse betreffend Liegenschaftsgeschäfte besessen hätten, könne von einer Planmäßigkeit der Verkäufe, die letztendlich aus einer Notsituation erfolgt seien, keine Rede sein.

Auf die Frage der Vertreterin des Finanzamtes in welcher Art und Weise die Kontaktaufnahme mit den Käufern erfolgt seien, gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass zwei Phasen der Verkaufstätigkeit zu unterscheiden seien.

In der Phase bis zum Ableben Herrn Ms sei im Neubau lediglich ein Drittel der gesamten Fläche verkauft worden, während es im Altbau zu zwei Verkaufsgeschäften gekommen sei, die auf persönliche Freundschaft des Ehepaar Ms zu den Käufern beruht haben. Das Verkaufsgeschäft K sei im Jahre 1994 abgewickelt worden, jenes mit "Ros Backstube" sei im Jahre 1996 erfolgt. Der Umstand, dass im Jahre 1995 keine Verkaufstätigkeit entfaltet worden sei, sei als weiteres Indiz zu werten, dass die Verkäufe K und Ro nicht in planmäßiger Art und Weise erfolgt seien.

Nach dem Ableben des Herrn M habe ein planmäßiger Verkauf stattgefunden, um die Privatwohnung zu erhalten und die Insolvenz zu vermeiden.

Angesichts der bisher in der Verhandlung vorgebrachten Argumente, erscheinen die im Zeitraum 1993 bis 1996 abgewickelten Verkaufsgeschäfte nicht als Produkt planmäßigen Handelns sondern beruhen diese, wie im Fall der Bank, auf Wahrnehmung von Gelegenheiten bzw. Freundschaften.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 1993 bis 1996

Einleitend sei ausgeführt, dass ungeachtet des unter Punkt 2 dieser Berufungsentscheidung dargestellten Ergebnisses die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Beurteilung der Frage nach Anerkennung (unter Vornahme einer entsprechenden Berichtigung im Zeitpunkt der Veräußerung der jeweiligen Wohneinheit) oder Versagung der aus den Herstellungs - und Finanzierungskosten resultierenden Umsatzsteuern als Vorsteuern, darüber zu befinden, ob das wirtschaftliche Handeln der Bw. unter den Begriff der Vermögensverwaltung oder in jenen

der Vermögensverwertung zu subsumieren ist, bzw. mit anderen Worten ausgedrückt die neu geschaffenen Wohneinheiten als Anlagevermögen oder als Umlaufvermögen zu werten sind.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

"Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist."

Demgegenüber sind Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften iSd § 30 leg. cit.

§ 30 EStG erfasst die Realisierung stiller Reserven im Privatvermögen. Diese Einkünfte sind subsidiär gegenüber den betrieblichen Einkünfte.

Ob gewerbliche Vermögensverwertung, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt oder private Vermögensverwaltung, die zur Wertsteigerung von Privatvermögen führt, was die Anwendung des § 30 EStG bedingt, vorliegt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist.

Nach der Lehre (S. Doralt, EStG, Kommentar, §§ 1 - 32, Stand 1.1.1997, § 23, Tz 99 ff.) liegt ein Gewerbebetrieb dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht; dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Abgabepflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Tätigkeit. Die Veräußerung von Grundstücken wird zum Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen, also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten. Zur Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich u. a. folgende objektiv erkennbare Kriterien an:

Grundstückshandel besteht im Umschichten von Vermögen durch Anschaffung und Veräußerung, während bei der Vermögensverwaltung die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund steht. Die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes bedingen dabei die Notwendigkeit einer mehrjährigen Betrachtung.

Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht für einen gewerblichen Grundstückshandel, wobei ein solcher aber auch dann vorliegen kann, wenn zwischen dem An- und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt.

Die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit (innerhalb weniger Jahre) spricht für einen Gewerbebetrieb.

Liegt der Zweck der Betätigung nicht in der Vermögensanlage bzw. Vermögensnutzung, sondern vielmehr im Verkauf der Objekte nach Hereinbringung der Investitionskosten und eines entsprechenden Gewinnes, so wird an der gewerblichen Tätigkeit kein Zweifel bestehen. (Artikel Margreiter "Die Vermietung unbeweglichen Vermögens; Zur Abgrenzung zwischen privater und gewerblicher Vermögensnutzung; SWK 1985, A I 151).

Wird die Tätigkeit des Abgabepflichtigen nicht als bloße Vermögensverwaltung, sondern als gewerblicher Grundstückshandel betrachtet, gehören diese Grundstücke zum Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebs. Eine Änderung kann allenfalls eintreten, wenn ab einem bestimmten Zeitpunkt die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung in den Hintergrund tritt.

Bei gewerblichem Grundstückshandel zählen die Grundstücke und Gebäude stets zum Umlaufvermögen.

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Wien 1993, § 23, Tz 14, liegt Gewerblichkeit dann vor, wenn Mietwohngrundstücke planmäßig mit dem Ziel erworben werden, die Wohnungen ins Wohnungseigentum zu verkaufen und die Verkäufe einen größeren Umfang erreichen. Hauptsächliche Abgrenzungskriterien sind die Häufigkeit und der Umfang der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge.

Nach Doralt, EStG Kommentar, II, § 23, Tz. 125ff., wird die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen zum Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen, also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig sich ergebender Möglichkeiten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das entscheidendes Abgrenzungskriterium "Art und Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens".

Ob nun die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (VwGH v 31. 5. 1983, 82/14/188, E 20. 12. 2000, 98/13/0236, 98/13/0237).

Dabei ist in Rechnung zu stellen, dass Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur im beschränkten Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt zugleich die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung, Grundstückshandel kann auch gegeben sein, wenn zwischen Ankauf und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt.

Als von der Judikatur beurteilte Einzelfälle seien angeführt:

Die Gewerblichkeit kann - im Falle einer beruflichen Nahebeziehung und ohne besondere Abgrenzung zur Privatsphäre - bereits bei zwei Grundstücksumsätzen innerhalb von zwei Jahren gegeben sein (VwGH 9.7.65, ZI 28/65; BFH 14.3.89, VIII R 373/83).

Die Veräußerung von sechs Ferienhäusern und sechs parzellierten unbebauten Grundstücken ist gewerblich (VwGH 17.9.1974, ZI 359/74).

Werden 37 Grundstücke innerhalb von rund 10 Jahren erworben und erfolgt die entgeltliche Abgabe von sieben Grundstücken innerhalb von nur etwas mehr als zwei Jahren und von zumindest acht Grundstücken im gesamten Zehnjahres-Abschnitt, tritt die Vermögensnutzung in den Hintergrund, während die bloße Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung von Vermögenssubstanz entscheidend im Vordergrund steht, kann von einer Vermögensverwaltung nicht mehr die Rede sein. (VwGH 7.11.1978, Zlen 727, 815/76).

Veräußert ein Steuerpflichtiger drei selbst errichtete Eigenheime in einem Zeitraum von drei Jahren, ist dies eine gewerbliche Betätigung (VwGH 7.11.1978, Zlen 2085, 2139/78).

Erwirbt ein Abgabepflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen und veräußert er diese in nahem zeitlichen Zusammenhang, so kann bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, insbesondere in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht.

Gesonderte Nutzungsvereinbarungen oder Parifizierungen vor Veräußerung der Immobilien sprechen für die Entfaltung einer gewerblichen Tätigkeit. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht (VwGH v. 20. 12. 2000, 98/13/0236, 98/13/0237). Nach diesem Erkenntnis ist für die Beurteilung der Frage, ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund der Tätigkeit des Steuerpflichtigen stand, unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit der Behaltdauer von entscheidender Bedeutung, wie lange die jeweilige Behaltdauer der veräußerten Objekte war und innerhalb welchen Gesamtzeitraumes die Objekte veräußert wurden sowie welche Gründe für die Veräußerung der Objekte maßgeblich waren. Zum Gesamtbild gehört neben der Frage der Behaltdauer von Objekten auch der

Umstand der Finanzierung, wobei die Fremdfinanzierung ein Indiz für die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel bildet.

In Ansehung obiger Ausführungen und in Anbetracht des Inhaltes der "besonderen Kreditbedingungen" der in den Jahren 1994 und 1995 mit der GC geschlossenen Verträge gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Errichtungs- und Veräußerungsvorgänge den Typus eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllen. Bereits aus der Positionierung der Vertragspunkte, wonach die Bw. für eine ehebaldigsten Parifizierung der Wohneinheiten sowie zur Veräußerung derselben zu einem mit dem Bankinstitut akkordierten Preis Sorge zu tragen haben, wird – bereits vor Tätigkeit des ersten Veräußerungsgeschäftes - klar und unmissverständlich eine "Schiene" in Richtung Vermögensverwertung gelegt, wobei angesichts der Höhe der aushaftenden Verbindlichkeiten diese von der Kredit gewährenden Bank "diktierte" Maßnahme in wirtschaftlicher Hinsicht als einzig probates Mittel zur Bedienung der Kredite anzusehen ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die (exklusiv) aus dem Vertrag des Jahres 1994 stammende Option auf Vermietung der Wohneinheiten ebenso wie die kurzfristige Vermietung der im (ausgebauten) Dachgeschoss befindlichen Wohnung (Top 5) der Schlussfolgerung des Vorliegens der Vermögensverwertung insoweit nicht abträglich, als einerseits der Abschluss etwaiger Mietverträge in Bezug auf das Mietzinsniveau an die Zustimmung der Bank gebunden gewesen wäre und andererseits - so wie von der Bw. selbst zugestanden, - sich im Streitzeitraum die Erzielung betriebswirtschaftlich gerechtfertigter Mieten als unmöglich erwiesen hat, so dass – vom Ausnahmefall der bezogen auf die neu geschaffenen Flächen einzig kurzfristig vermieteten Wohneinheit Top 5 die Option überhaupt nicht zum Tragen gekommen wäre.

Der rechnerischen Darstellung, zum Nachweis dafür, dass die Bedienung der Kredite via Mieteinnahmen bewerkstelligbar sei, ist zu entgegnen, dass ungeachtet eines in Aussicht gestellten Tilgungszeitraumes von fünfzehn bis zwanzig Jahren - wobei ergänzend anzumerken ist, dass das vom steuerlichen Vertreter angedachte, offenbar via Umschuldungen zu erreichende Zinsniveau von 6% Zweiprozentpunkte unter jenem der aus den Jahren 1994 und 1995 stammenden Verträge angesiedelt liegt, eine tatsächlich nahezu unmöglich zu erreichende "Gesamtauslastung" aller Mietobjekte unterstellt und darüber hinaus auch den Ausweis der in vorgenannten Tilgungszeiträumen zu tätiger Investitionen vermissen lässt.

In Anbetracht der Höhe der Fremdfinanzierung und der daraus resultierenden Kapital- und Zinsentilgungspflicht der Bw. kommt – unter nochmaligen Verweis auf obige, zu diesem Themenkreis bereits getätigte Ausführungen - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch die von der steuerlichen Vertretung im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung ins

Treffen geführte "Zweiphasentrennung" der Verkaufsgeschäfte insoweit nicht zum Tragen, als die ersten Verkaufsgeschäfte in Kongruenz mit den "Schuldenständen" bereits in Zeitnähe zu den baulichen Veränderungen der Liegenschaft getätigt worden sind und diese Verkaufstätigkeit unter Reduktion der Bankverbindlichkeiten von nahezu öS 22.000.000. (Stand 31. Dezember 1995) auf rund öS 2.500.000.- (Wert laut Aufstellung des steuerlichen Vertreters zum Stichtag 31. Dezember 1999) bis zum Jahr 1999 fortgeführt worden ist.

Nach Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind in diesem Zusammenhang für die Beurteilung der Gewerblichkeit der Tätigkeit, angesichts der Anlegung eines objektiven Maßstabes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, weder die Anzahl der Verkäufe vor dem Ableben des Herrn M, bzw. jene nach seinem Tod, noch der Umstand, dass die ersten Verkäufe an Freunde der Familie erfolgt bzw. "Verkaufslegisvakanz" eingetreten sind von Belang.

Was das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9. 1980, ZIn. 317, 520/80 anlangt, so verbleibt darauf zu verweisen, dass im zu beurteilenden Fall die Aufhebung der Berufungsentscheidung der belangten Behörde wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften erfolgt ist und demzufolge nicht der Grundsatz ableitbar ist, eine einmalige Gebäudeerrichtung mit nachfolgendem Abverkauf parifizierter Wohnungen stelle sich per se nicht als Entfaltung einer gewerblichen Tätigkeit dar.

Zusammenfassend gelangte daher die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass die Betriebsprüferin trotz möglicherweise anders gelagerte, auf Vermietung ausgerichtete (subjektiver) Intentionen der Bw. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einer, alleine durch das Ausmaß des Fremdkapitals, bedingten und somit bereits im Errichtungszeitpunkt der baulichen Veränderungen absehbar, die Verkäufe der Wohnungen völlig zu Recht als Vermögensverwertung, und nicht als ob des Ablebens Herrn Ms als Notverkäufe zu qualifizierende Vermögensverwaltung erachtet hat.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht bedeutet nämlich (ertragsteuerliches) Ergebnis, dass die aus den Errichtungs- und Finanzierungskosten der als Umlaufvermögen zu qualifizierenden Wohneinheiten stammenden Umsatzsteuern auf Grund der Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1972 bzw. 1994 wegen des Zusammenhanges mit der Ausführung steuerfreier Grundstücksumsätze nicht als Vorsteuern anzuerkennen waren.

In Ansehung obiger Ausführungen war daher die gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1996 gerichtete Berufung als unbegründet abzuweisen.

2. Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1993 bis 1995

Nach der Bestimmung des § 188 Abs. 1 und 3 BAO hat der Spruch eines Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung neben dem Bescheidadressaten (§ 93 Abs. 2 BAO) zu enthalten:

- a. Art der Einkünfte,
- b. Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- c. Feststellungszeitraum,
- d. Name der Beteiligten und Höhe ihrer Anteile

Wie bereits in der Sachverhaltschilderung ausgeführt ist im Spruch der angefochtenen (endgültigen) Feststellungsbescheiden für die Jahre 1993 bis 1995 sowohl die Nennung der Namen der Beteiligten, noch die Höhe ihrer Anteile angeführt, weswegen die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Ansicht gelangte, dass das Vorliegen eines Feststellungsbescheides generell zu verneinen ist.

Nämlicher Schlussfolgerung ist auch der Umstand nicht abträglich, dass dem BP- Bericht der Passus zu entnehmen ist, dass die Einnahmenüberschüsse auf beide Miteigentümer zu verteilen seien, da der BP- Bericht lediglich die Bescheidbegründung darstellt und ein im Spruch des Bescheides zwingend vorzunehmende Aufteilung an namentlich anzuführende Beteiligte nicht zu ersetzen vermag.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen vermochten die die angefochtenen "Feststellungsbescheide" für die Jahre 1993 bis 1995 keine Rechtswirkungen zu entfalten.

Gemäß der Bestimmung des § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Auf Grund der Tatsache, dass die unter Punkt 2 der Berufungsentscheidung bezeichnete Bescheide ins Leere gegangen sind, konnte diese vice versa auch nicht den Gegenstand einer Anfechtung bilden.

Demzufolge war das Rechtsmittel in diesem Punkt – ohne weiterer Auseinandersetzung mit dem materiellen Berufungsvorbringen (Beurteilung des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels Anerkennung von Zinsen) als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 7. Mai 2007