



GZ. RV/2382-W/2002

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch ASB Wirtschaftstreuhand Ges. m. b. H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung gegen die (endgültigen) Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 1996 und 1997 wird gemäß § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos erklärt.

Der Berufung gegen die (endgültigen) Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 wird im nunmehr eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. gab in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 und 1997 bekannt, neben Einkünften aus selbständiger Arbeit, jener aus nichtselbständiger Arbeit sowie Vermietungseinkünften, aus einem gewerblichen Grundstückshandel herrührende Verluste in der Höhe von öS 330.474.- (1996) bzw. öS 439.816.- (1997) erwirtschaftet zu haben.

Während der Bw. mit vorläufigem Bescheid vom 9.7. 1998 erklärungsgemäß zur Umsatzsteuer 1996 veranlagt wurde, wurde mit gleichem Datum ein vorläufiger Einkommensteuerbescheid 1996 erlassen, mit welchem das Finanzamt ob einer positiven Tangente aus einer Beteiligung (öS 752.-) die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Gesamtbetrag von öS 329.722.- zum Ansatz brachte.

Unter Bezugnahme auf die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 wurde der Bw. mit Vorhalt vom 4.8. 1998 aufgefordert, einerseits die im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels erzielten Erlöse von öS 4.160.000.- nach Liegenschaften, respektive Tops aufzugliedern, andererseits die mit öS 4.135.110,82 ausgewiesenen Anschaffungskosten den einzelnen Objekten zuzuordnen.

In der mit 16.9. 1998 datierten Vorhaltsbeantwortung gab die steuerliche Vertretung des Bw. bekannt, dass der Bw. am 8.2. 1996 von der THL Anteile an der in der G- Gasse 9 gelegenen Liegenschaft erworben habe, wobei mit diesen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum an den Topnummern 5-6, 19, 21, und 23 verbunden gewesen sei.

Im Kaufvertrag sei der Kaufpreis für die vier Wohnungen, deren Wohnflächen zwischen auf 32 und 65 m<sup>2</sup> gelautet hätte, mit öS 3.000.000.- festgelegt worden.

Der Bw. habe die Wohnungen in der Absicht erworben, diese nach erfolgter Renovierung mit einem Gewinnaufschlag zu veräußern.

In diesem Zusammenhang stelle ein fortlaufender Erwerb aus planmäßigen Vermögensumschichtungen einen Gewerbebetrieb dar.

Nach der im Schrifttum zum Einkommensteuergesetz 1988 geäußerten Ansicht orientiert sich die Gewerblichkeit an der zeitlichen Komponente und der Anzahl der Grundstücksumsätze, wobei der Grundsatz gelte, dass eine mehrfache Umschichtung von Grundstücken in ver-

hältnismäßig kurzer Zeit gegen das Vorliegen einer Vermögensverwaltung und für einen gewerblichen Grundstückshandel spreche.

Obgenannte Postulate seien insoweit erfüllt, als im vorliegenden Fall vier Wohnungen in einem Zeitraum von nicht einmal zwei Jahren nach deren Anschaffung veräußert worden seien, wobei anzumerken sei, dass die Objekte selbst bis zu deren Verkauf weder vom Eigentümer bewohnt worden seien, noch vermietet worden seien.

Während die Kaufvertragsnebenkosten sowie die Renovierungsaufwendungen letztendlich zu Anschaffungskosten von öS 4.135.110,82 geführt hätten, seien in Ansehung der angespannten Situation des Wohnungsmarktes aus den vier Veräußerungsgeschäften lediglich ein Gesamterlös von öS 4.160.000.- zu erwirtschaften gewesen.

Zunächst wurde der Bw. mit vorläufigen Bescheiden vom 25.9. 1998 zur Umsatz- und Einkommensteuer 1997 veranlagt, mit welchen sowohl der Verlust aus Gewerbebetrieb mit öS 439.816.- sowie die (unecht) befreiten Grundstücksumsätze mit öS 4.160.000.- zum Ansatz gebracht wurden.

Im Jahr 1999 fand im Unternehmen des Bw. ein die Jahre 1995 bis 1997 umfassendes Betriebsprüfungsverfahren statt, im Zuge dessen die Prüferin in der Tz 13 des BP- Berichtes nachstehende, für das Rechtsmittelverfahren relevante Feststellung traf:

### **Grundstückshandel**

In diesem Punkt vertrat die Prüferin die Ansicht, dass der einmalige Ankauf bzw. die Weiterveräußerung der Wohnungen für sich allein nicht den Typus eines Gewerbebetriebs erfülle, zumal es sowohl an den für eine gewerbliche Tätigkeit typischen Kriterien der Nachhaltigkeit sowie der Schaffung einer dauernden Erwerbsquelle mangle.

In diesem Zusammenhang gehe auch das vom Bw. ins Treffen geführte Argument, wonach schon bei Ankauf der Wohnungen vertraglich ein Vorkaufsrecht betreffend frei werdender Objekte ausbedungen worden sei und insoweit der intendierte Ankauf weiterer Objekte dokumentiert worden sei, ins Leere, als der Bw. in Reaktion auf die Situation am Wohnungsmarkt tatsächlich keine weiteren Ankäufe getätigt habe.

Darüber hinaus sei ein Vorkaufsrecht einer Vermögensverwaltung insoweit dienlich als der (zukünftige) Erwerb frei werdender Objekte die Möglichkeit einer Vermietung derselben eröffnet hätte.

Zusammenfassend seien den Geschäften des Bw. die in § 23 EStG 1988 sowie in § 28 BAO umschriebenen Merkmale nicht immanent, weswegen die negativen Einkünfte als Ausfluss

der Vermögensverwaltung bei der Berechnung des Einkommens der Jahre 1996 und 1997 außer Ansatz zu lassen seien.

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüferin und erließ endgültige Bescheide betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 1996 und 1997.

Während es betreffend der Umsatzsteuer 1996 und 1997 in betragsmäßiger Hinsicht zu keiner Änderung kam, gelangten die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 1996 (anstatt richtigerweise mit öS 752.-!) und 1997 mit öS 0, .zum Ansatz.

Gegen die mit 5.6. 2000 datierten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 wurde mit Schriftsatz vom 4.7. 2000 Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass die Zuordnung der Grundstücksverkäufe zur Privatsphäre zu Unrecht erfolgt sei.

Mit Kaufvertrag vom 8.2. 1996 habe der Bw. mit dem planmäßigen An- und Verkauf von Objekten begonnen, wobei der Anschaffungsvorgang sowie der Adaptierungsaufwand selbst fremdfinanziert worden sei.

Aus Kostengründen sei der Ankauf der vier Eigentumswohnungen in einem Vertragswerk erfolgt.

In Punkt XIX vorgenannten Kaufvertrages wurde dem Bw. ein Vorkaufsrecht gemäß

§ 1072 ff. ABGB hinsichtlich sämtlich frei werdender Eigentumswohnungen eingeräumt, wobei diese Gestion als weiteres Indiz für den Grundstückshandel zu werten sei.

Die angekauften Wohnungen seien im Zeitraum Dezember 1996 bis August 1997 an vier verschiedene Käufer veräußert worden.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Zuordnung des Vorkaufsrechtes auf eine mögliche Vermietung stelle eine begründungslose Mutmaßung dar.

Unbestrittenes Ziel des Bw. sei es gewesen, nach Renovierung der Wohnungen, diese möglichst gewinnbringend zu verkaufen, wobei die Verkaufserlöse der Tilgung der Kredite dienen hätten sollen.

Der Umstand, dass der Bw. nie eine Vermietung der Objekte "ins Auge gefasst habe", sei auch durch an Hand der unterlassenen Geltendmachung von Vorsteuern aus den Renovierungsarbeiten nachvollziehbar.

Ausgehend vom Wortlaut des § 28 BAO. wonach eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Abgabenrechtes, eine selbständige, nachhaltige Betätigung ist, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

darstellt, sei nur das Kriterium der Nachhaltigkeit seitens der Betriebsprüferin bestritten worden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird eine Tätigkeit nachhaltig ausgeübt, wenn sie mit Wiederholungsabsicht durchgeführt wird (beispielsweise VwGH v. 10.6.1981, 2509/80).

Unter einer nachhaltigen Tätigkeit sei des weiteren eine Aufeinanderfolge gleichartiger Handlungen zu verstehen, wobei das Merkmal der Nachhaltigkeit nicht ausgeschlossen sei, wenn im Besteuerungszeitraum nur ein einziges Geschäft abgeschlossen worden sei.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes genüge es auch, dass aus den Umständen des Falles die Absicht zu erkennen ist, derartige Geschäfte auch in Zukunft abzuschließen.

Die Auslegung des Begriffes Nachhaltigkeit diene vor allem der Abgrenzung gegenüber der einmaligen Tätigkeit, die dem Wirkungsbereich eines Privaten zugerechnet werde und demzufolge keine unternehmerische Tätigkeit begründe (VwGH v. 30.5.1958, Zl. 1423/57).

Im Erkenntnis vom 7.11.1978, Zl. 727, 815/76 habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass von einer Vermögensverwaltung nicht auszugehen sei, wenn zur Durchführung gewinnbringender Geschäfte Fremdgelder im beträchtlichem Ausmaß aufgenommen werden.

Darüber hinaus gehe aus § 32 BAO hervor, dass unter dem Begriff "Vermögensverwaltung" in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens, das heißt bei unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Verpachtung verstanden wird.

Zusammenfassend wurde der Antrag auf Anerkennung der Verluste aus Gewerbebetrieb gestellt, wobei im Falle der Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz um die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung ersucht wurde.

In der mit 20.2.2001 datierten Stellungnahme führte die Betriebsprüferin unter grundsätzlicher Bezugnahme auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht ergänzend aus, dass von dem als objektives Indiz für den Grundstückshandel ins Treffen geführte Vorkaufsrecht seitens des Bw. kein Gebrauch gemacht worden sei, da seit Februar 1996 bis dato keine weiteren Wohnungskäufe getätigt worden seien.

Wenn nun seitens des Bw. unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.11.1978, Zl. 727, 815/76 vorgebracht wird, dass die Fremdfinanzierung als allgemeines Merkmal für die Gewerblichkeit zu qualifizieren sei, sei seitens der Betriebsprüferin zu ergänzen, dass die Häufigkeit der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge als Hauptabgrenzungskriterium zwischen Gewerbebetrieb und Vermögensverwaltung anzusehen,

wobei häufige Grundstücksumschlagungen für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit sprechen.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin führte der Bw. aus, dass bereits im Zeitpunkt des Ankaufes der vier Wohnungen in der G- Gasse 9 für alle anderen Wohnungen ein Vorkaufsrecht gemäß § 1072 ff ABGB eingeräumt worden sei, weil beabsichtigt gewesen sei, nach dem Verkauf der vier Wohnungen, weitere Objekte zu adaptieren und diese weiterzuveräußern.

Obgenannter Umstand erhellt, dass bereits im Zeitpunkt der ersten Wohnungsanschaffung die für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs geforderte Wiederholungsabsicht bestanden habe.

Nach Beendigung der Renovierungsarbeiten im Jahr 1997 sei seitens des Bw. festgestellt worden, dass am Wohnungsmarkt ein zwischenzeitiger Preisverfall eingetreten sei und demzufolge die Wohnungen niedriger als kalkuliert verkauft worden seien.

Aufgrund der Tatsache, dass die zum Ankauf aufgenommenen Kredite zurückzuzahlen waren, sei ein spekulatives Zuwarten auf eine "Erholung" des Wohnungsmarktes unmöglich gewesen.

Die bestehende Wiederholungsabsicht sei erst nach dem gänzlichen, verlustigen Verkauf der vier Wohnungen aufgegeben worden.

Ungeachtet des entstandenen Verlustes soll bei Beurteilung des Sachverhaltes die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Thema Gewerbebetrieb nicht außer Acht gelassen werden und dieser nicht so- wie die Betriebsprüfung – einzig und allein mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.9. 1980, 317, 520/80 (einmalige Errichtung eines Gebäudes mit neuen Garconnieren und deren kurzfristiger Abverkauf im Wohnungseigentum wurde nicht als Gewerbebetrieb anerkannt) gewürdigt werden.

Nach Rücksprache mit dem Sachbearbeiter wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. mit Telefax vom 2.8. 2004 die gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997 gerichtete Berufung zurückgenommen.

Des weiteren wurden die im Zuge der Betriebsprüfung neu ermittelten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von öS 109.596.- (1996) und öS 116.169.- (1997) akzeptiert.

Für den Fall der Anerkennung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde seitens des Bw. der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

## **1. Umsatzsteuer 1996 und 1997**

In Ansehung der am 2.8. 2004 erfolgten Berufungszurücknahme war dieses Rechtsmittel gemäß der Bestimmung des § 256 Abs. 3 BAO für gegenstandslos zu erklären.

## **2. Einkommensteuer 1996 und 1997**

In diesem Punkt hatte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu klären, ob die Anschaffung- und Weiterveräußerung der Wohnungen eine gewerbliche Tätigkeit des begründeten, respektive ob diese Gestionen der Vermögensverwaltung zuzuordnen sind.

Nach der Bestimmung des § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht 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.

Zum – im vorliegenden Fall relevanten - Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.2. 1997, 95/14/0115 ausgeführt, dass eine Tätigkeit dann als nachhaltig zu qualifizieren ist, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden.

In Einschränkung obigen Grundsatzes hat das Höchstgericht judiziert, dass Nachhaltigkeit nicht nur dann vorliegt, wenn die Tätigkeit wiederholt (dauernd) ausgeübt wird, sondern, dass auch eine einmalige Tätigkeit nachhaltig ist, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (VwGH v. 10.3. 1993, 91/13/0189).

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH v. 7.11. 1978, 2085, 2139/78).

Hierbei sieht der Verwaltungsgerichtshof eine umfangreichen Kauf- und Verkaufstätigkeit als Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige, zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit an. (VwGH v. 31.5. 1983, 82/14/0188).

Zum Zwecke der Beurteilung eines Grundstückshandel als gewerbliche Tätigkeit oder Vermögensverwaltung hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25.3. 1999, 94/15/0171 ausgesprochen, dass neben der Anzahl der veräußerten Objekte auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen ist, wobei der

Ankauf der Grundstücke mit der Absicht diese möglichst kurzfristig wieder zu veräußern für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit spricht.

In Ansehung vorstehender Ausführungen gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz im vorliegenden Fall zur Überzeugung, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einer gewerblichen Tätigkeit des Bw. auszugehen ist.

Diese Schlussfolgerung liegt insoweit begründet, als im Handeln des Bw., wonach in der Zeitnähe zur Anschaffung und Renovierung erfolgten Veräußerung der Wohnungen ein planmäßiges Vorgehen zu erblicken, aus welchem auf eine beabsichtigte Wiederholung der Tätigkeit zu schließen ist.

Nach Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist als gewichtigste Indiz für das von der Betriebsprüferin negierte Vorliegen des Tatbestandmerkmals der Nachhaltigkeit, der Tätigkeit, die im Zeitpunkt der Anschaffung der vier Wohnungen erfolgte vertragliche Einräumung des Vorkaufsrechtes betreffend aller frei werdenden Objekte der in der G- Gasse 9 gelegenen Liegenschaft zu werten.

In diesem Zusammenhang verbleibt festzuhalten, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz in Erwägung gezogene Funktion des Vorkaufsrechtes als Grundlage einer späteren möglichen Vermietung insoweit als ausgeschlossen zu betrachten ist, als der Bw. bereits im Zeitpunkt der Renovierung der am 8.2. 1996 erworbenen Wohnungen keinen Abzug der aus den Kosten herrührenden Umsatzsteuern als Vorsteuern beantragt hat.

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass der Umstand der Nichtausübung des Vorkaufsrechtes, respektive die im Anschluss an die "verlustigen" Wohnungsverkäufe unterlassene Anschaffung weiterer Objekte als Ausfluss der Geschäftsgebarung eines ordentlichen Unternehmers und nicht als ein, die Gewerblichkeit der Tätigkeit ex post ausschließendes Merkmal zu werten ist.

Zusammenfassend sind daher im Zuge der Bemessung der Einkommensteuer 1996 und 1997 ob der Qualifikation der Tätigkeit als Gewerbebetrieb die in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen negativen Einkünfte von öS 329.722.- (1996) bzw. öS 439.816.- (1997) zu berücksichtigen.

In Ansehung der Sach- und Rechtslage war unter Abstandnahme der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung dem Berufungsbegehren (im eingeschränkten) Umfang Folge zu geben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter



Wien, 4. August 2004