



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 13. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes C vom 14. Mai 2003 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1998 und Einkommensteuer 1998 nach durchgeführter mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen einer gemäß § 151 Abs. 3 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) durchgeführten Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung hielt die Prüferin im Aktenvermerk vom 12. Juni 1998 fest, dass der Berufungswerber ab 1996 ein Gebäude in der A-Str., D, errichtet habe, welches 1998 fertig gestellt worden sei. Das Gebäude bestehe aus zwei Geschäftslokalen und sieben Wohnungen, wovon drei verkauft worden seien. Für die verkauften Wohnungen sei keine Vorsteuer abgezogen worden. An jenen drei Wohnungen, welche an die Firma E\_GmbH vermietet wurden, habe diese eine Kaufoption besessen.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 datiert vom 19. September 2000 wurde der Berufungswerber mit Einkünften entsprechend seiner Abgabenerklärung und einer Mitteilung über gesonderte Feststellung der Einkünfte bei einer Gesellschaft, an welcher sich der Berufungswerber beteiligt hatte, veranlagt.

Im Zeitraum vom 10. Dezember 2002 bis zum 24. April 2003 fand beim Berufungswerber eine abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen statt. Im darüber gemäß § 151 Abs. 3 BAO verfassten Bericht hielt der Prüfer unter anderem folgendes fest:

*"Einkünfte aus Gewerbebetrieb:*

*Der Abgabepflichtige ist seit dem Jahre 1981 Eigentümer der Liegenschaft A-.*

*Das gegenständliche Grundstück befindet sich an der verkehrsmäßig stark befahrenen A-Straße. Nach Aussage des Abgabepflichtigen war zuerst nur geplant das auf diesem Grundstück befindliche Einfamilienhaus mit einer Lärmschutzwand vor dem Verkehrslärm zu schützen. In weitere Folge entstand aber der Plan das Grundstück zu teilen und auf dem vorderen Teil des Grundstücks (an der Straße gelegen) ein Wohn- und Geschäftshaus zu errichten.*

*Laut Teilungsplan vom 1.4.1996 erfolgte die Teilung des Grundstückes 862/23 in die Grundstücke 862/23 (Rest) und 862/28 sowie die Vereinigung des Grundstückes .613 und .614 mit Grundstück 862/23; die Abschreibung des Grundstückes 862/28 vom Gutsbestand der EZ 562 unter Mitübertragung des Eigentumsrechtes B-LNR 1 und der Dienstbarkeit C-LNR 7 und die Eröffnung einer neuen Einlagezahl 2337 hierfür.*

*Im Frühjahr 1996 wurde vom Steuerpflichtigen mit der Planung und Baureifmachung eines Wohn- und Geschäftshauses (sieben Wohnungen, zwei Geschäftslokale, eine Garage) auf diesem neu eröffneten Grundstück D,; A\_Straße begonnen.*

*Ab Oktober 1996 wurde mit der Vermarktung der Wohnungen beziehungsweise Geschäftslokale begonnen (zum Beispiel Inserat Korrekt Zeitung vom 11. Oktober 1996 und zahlreiche andere).*

*Am 6.5.1997 wurde mit der Firma E ein Bauvertrag abgeschlossen und mit der Errichtung des Gebäudes begonnen.*

*Auf Grund seiner langjährigen Erfahrung im Baunebengewerbe (Raumausstatter, Tapezierermeister) wurde die Organisation der Gebäudeerrichtung vom Abgabepflichtig selbst geleitet.*

*Finanziert wurde das Objekt mit folgenden Darlehen:*

<i>Fremdwährungskonto</i>		
<i>300519-63358</i>	<i>FW-Betrag (CHF)</i>	<i>ATS-Betrag</i>
<i>4.7.1997</i>	<i>126.000,00</i>	<i>1.051.334,09</i>
<i>5.8.1997</i>	<i>114.000,00</i>	<i>969.985,90</i>
<i>15.9.1997</i>	<i>94.000,00</i>	<i>799.798,90</i>
<i>16.9.1997</i>	<i>90.000,00</i>	<i>760.763,12</i>
	<i>424.000,00</i>	<i>3.581.882,00</i>
<i>300519-71598</i>	<i>FW-Betrag (CHF)</i>	<i>ATS-Betrag</i>
<i>3.11.1997</i>	<i>250.000,00</i>	<i>2.134.000,00</i>
<i>19.12.1997</i>	<i>120.000,00</i>	<i>3.167.746,00</i>
	<i>Gesamtsumme Darlehenskanten</i>	
	<i>794.000,00</i>	<i>6.794.628,01</i>

*Eigenmittel standen nicht zur Verfügung.*

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 28. Februar 1998 wurden drei Wohnungen und eine Garage an Nichtunternehmer verkauft (Top 3 (Garage) ,4,6,9).

Für drei Eigentumswohnungen (Top 5, 8, 10) wurden zunächst Mietverträge (15. April 1998) mit der E\_GmbH geschlossen. Das Mietverhältnis begann bei jeder Wohnung am 1. Mai 1998 und sollte am 31. Januar 1999 enden. Gleichzeitig wurde der E\_GmbH vom Berufungswerber mittels Optionsverträgen vom 15. April 1998 und 22. Mai 1998 das Recht eingeräumt die oben angeführten Wohnungen (Top 5, 8 10) sowie eine weitere Wohnung (Top 7) unter bestimmten Bedingungen zu erwerben.

Am 12.11.1998 wurde die Wohnung Top Nr. 10 an einen Nichtunternehmer veräußert.

Mit Kaufvertrag vom 16.12.1998 wurden die Wohnungen Top 5,7 und 8 sowie die beiden Geschäftslokale (Top 1 und 2) von der E\_GmbH erworben.

TOP Nr.	Art	Optionsvertrag	Miete	Verkauf	Käufer	Kaufpreis	Anmerkung
1	Geschäft 1			16.12.1998	E-GmbH	4.263.000,00	**) Gesamtkaufpreis Top 1,2
2	Geschäft 2			16.12.1998	E-GmbH	**) )	
3	Garage			28.2.1998	H	50.000,00	
4	W 1			28.2.1998	F	1.125.636,00	
5	W 2	Optionsvertrag E-GmbH	E-GmbH 1.5.1998 - 16.12.1998 (VK)	16.12.1998	E-GmbH	2.974.572,00	*) Gesamtkaufpreis Top 5, 7, 8
6	W 3			28.2.1998	G mj.	1.207.488,00	
7	W 4	Optionsvertrag E-GmbH	J 2.6.1998 – 14.10.1999	16.12.1998	E-GmbH	*) )	
8	W 5	Optionsvertrag E-GmbH	E-GmbH 1.5.1998 – 16.12.1998 (VK)	16.12.1998	E-GmbH	*) )	
9	W 6			28.2.1998	H	1.223.676,00	
10	W 7	Optionsvertrag E-GmbH	E-GmbH 1.5.1998 – 12.11.1998 (VK)	12.11.1998	M	1.422.000,00	
					Gesamt	12.266.372,00	

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG sind:

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 selbstständiger Arbeit anzusehen ist.

Abgrenzung Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb

Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind. Nahezu jede (private) vermögensverwaltende und vermögensnutzende (selbständige) Tätigkeit

*erfüllt die Voraussetzung der Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr.*

*Das Kriterium der Vermögensverwaltung dient der Abgrenzung des Gewerbebetriebes zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten. Vermögensverwaltung im steuerlichen Sinne liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt wird. Vermögensverwaltung im Sinne der steuerlichen Vorschriften ist eine auf Fruchtziehung aus zu erhaltendem Substanzwert gerichtete Tätigkeit. Im Gegensatz dazu ist eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehende Tätigkeit und Leistungen (VwGH 22.6.1983, 81/13/0157) gekennzeichnet.*

*Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb geht von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus. Die Entscheidung richtet sich danach, ob die zusätzlichen Aufwendungen einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Ertrag und/oder Nutzen erwarten lassen. Die Grenze der Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn Maßnahmen gesetzt werden, um 'ein Mehr' an Einkünften zu erzielen, als sich alleine aufgrund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen ließe (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).*

*Nach Verwaltungspraxis und Rechtsprechung ist die planmäßige Erschließung von Baugelände und dessen Verwertung eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 22.9.1992, 92/14/0064). Weiters ist das planmäßige Errichten und Veräußern von Einfamilienhäusern eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 7.11.1978, 2085, 2139/78).*

*Nach Ansicht der BP steht im gegenständlichen Fall die Vermögensverwertung im Vordergrund. Die Errichtung des Gebäudes und die anschließende Veräußerung der Wohnungen, Garage und der Geschäftslokale stellt somit eine Tätigkeit im Sinne des § 23 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) dar.*

*Die vom Abgabepflichtigen über Monate hin zu erbringende Vielzahl von Tätigkeiten – unter anderem Planung, Errichtung, Anbietung der Wohnobjekte an die Allgemeinheit - deuten hin auf das Vorliegen des Merkmals der Nachhaltigkeit im Sinne des § 23 EStG 1988 und auf ein Überschreiten der Grenze zum Gewerbebetrieb.*

*Für die Gewerblichkeit spricht auch, dass der Abgabepflichtige nicht über ausreichende Einkünfte beziehungsweise Geldmittel verfügte, um die für die Gebäudeerrichtung aufgenommenen Kredite zurückzahlen zu können, sondern auf die Erträge aus den Verkäufen angewiesen war. Aufgrund der hohen Fremdkapitalquote erscheint die Annahme nahe liegend, dass von Anfang an ein späterer Verkauf der Wohnungen in Kauf genommen wird (vgl. VwGH 7. 11. 1978, 2085, 2139/78).*

*Die (zwischenzeitige) Vermietung von Wohnungen bedeutet nicht für sich schon Vermögensverwaltung;*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfungsabteilung ändert auch die Ankaufsvereinbarung vom 19. November 1996, welche zwischen dem Berufungswerber und den Ehegatten F, der minderjährigen G und den Ehegatten H abgeschlossen wurde, nichts an der Rechtsmeinung, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.*

*Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Wohnungen beziehungsweise Geschäftslokale von einer Ankaufsgemeinschaft erworben wurden, denn die eigentlichen Kaufverträge wurden mit den Käufern direkt abgeschlossen.*

*Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden wie folgt ermittelt:*

12.266.372,00	Verkaufserlös gesamt brutto
-1.204.262,00	abzüglich Umsatzsteuer
11.062.110,00	Verkaufserlös netto
-6.078.262,09	abzüglich Herstellungskosten Gebäude netto
-803.200,00	abzüglich Grund- und Boden 502 m <sup>2</sup> x 1.600,00
-336.867,67	abzüglich Finanzierungskosten laut Aufstellung
24.165,69	Guthabenszinsen abzüglich Kosten von Konto "Erwerbergemeinschaft"
3.867.945,93	Gewinn"

Das Finanzamt C folgte diesen Feststellungen einerseits im Bescheid über die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Einkommensteuer 1998 sowie dem neuerlichen Einkommensteuerbescheid 1998 beide datiert vom 14. Mai 2003 und zugestellt am 16. Mai 2003.

Gegen diese beiden Bescheide richtet sich die Berufung datiert vom 13. Juni 2003 eingelangt am 16. Juni 2003. Darin bringt der Berufungswerber vor, dass die Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens 1998 mit den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, der darüber aufgenommenen Niederschrift beziehungsweise dem Prüfungsbericht begründet seien. Aus dieser Niederschrift beziehungsweise aus diesem Bericht sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Abgabenbescheid zu ersehen.

In dem am 19. Mai 2003 zugestellten Betriebsprüfungsbericht vom 13. Mai 2003 werde, betreffend die Wiederaufnahmegründe auf die Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. April 2003 verwiesen. Darin werde der Sachverhalt betreffend der Errichtung und der Veräußerung des dort näher umschriebenen Grundstücks dargestellt.

In der Folge gibt der Berufungswerber den oben zitierten Inhalt der genannten Feststellungen wieder und ergänzt, dass nach Ansicht des Betriebsprüfers auch die von ihm nicht näher beschriebene, zwischen dem Berufungswerber und den späteren Eigentümern der Wohnungen Top 3, 4 und 6 abgeschlossene, Ankaufsvereinbarung vom 19. November 1996 nichts ändere, weil nicht davon ausgegangen werden könne, dass die Wohnungseinheiten von der Ankaufsgemeinschaft erworben, sondern die eigentlichen Kaufverträge mit den Käufern direkt abgeschlossen worden wären. In dieser Ankaufsvereinbarung hätte sich der Berufungswerber, als Alleineigentümer des Grundstückes, zur Errichtung des verfahrensgegenständlichen Gebäudes (der einzelnen Einheiten) einerseits und die übrigen Vertragsparteien zum Erwerb des Gebäudes andererseits, um dadurch Wohnungseigentum gemäß WEG 1975 zu begründen, verpflichtet. Der Prüfer sei nicht auf die während der abgabenbehördlichen Prüfung vorgelegte gutachtliche Stellungnahme vom 24. November

1996, auf die Ergebnisse der vorangegangenen Umsatzsteuerprüfung (siehe oben) und auf den Inhalt der für die Jahre 1996 bis 1998 eingereichten Abgabenerklärungen eingegangen.

In der erwähnten gutachtlichen Stellungnahme vom 24. September 1996 habe der steuerliche Vertreter des Berufungswerber zu den ihm vom damaligen Rechtsanwalt des Berufungswerbers zur Verfügung gestellten Projektunterlagen vom 17. September 1996, betreffend die Errichtung eines Wohn- und Geschäftshauses die Ansicht vertreten, dass der Berufungswerber nach den vorgelegten Unterlagen Alleineigentümer der betreffenden Liegenschaft gewesen sei und dieses Eigentumsrecht mehr als zehn Jahren zuvor begründet habe. Der Berufungswerber habe beabsichtigt auf dieser Liegenschaft ein Wohn- und Geschäftshaus zu errichten und nach dessen Fertigstellung an mehrere Interessenten, welche eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bilden sollten, zu veräußern. Die Mitglieder der Ankaufsgemeinschaft hätten beabsichtigt, die erworbenen ideellen Miteigentumsanteile, unter Anwendung des Wohnungseigentumsgesetzes, in Wohnungseigentum umzuwandeln. Bei der steuerlichrechtlichen Beurteilung, ob dadurch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) entstehen könnten, sei hier das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, also das sich an den allgemeinen Markt Wenden, von Bedeutung. Diese Voraussetzung sei nach der deutschen Rechtsprechung schon dann erfüllt, wenn der Abgabepflichtige seine Verkaufsobjekte mehreren Interessenten anbiete, wobei es genüge, wenn der Verkäufer seine Verkaufsabsicht in der Weise bekannt gibt, dass er damit rechnet, seine Verkaufsabsicht werde sich bei einem unabgeschlossenen Kreis von Personen herumsprechen. Dazu komme das weitere Merkmal, ob vor der Veräußerung weitere wertschöpfende Maßnahmen gesetzt worden seien. Entscheidend seien daher der zeitliche Zusammenhang zwischen Grundstückserwerb oder Herstellung und Veräußerung, die Anzahl der verkauften Objekte, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes, der Umfang der Verwertungsmaßnahmen, die Intensität der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr und der Zusammenhang mit einer sonstigen, der Grundstücksbranche nahe stehenden Tätigkeit. Bei Erwerb oder Parzellierung in Verkaufsabsicht und Verkauf in nahem zeitlichem Zusammenhang würde schon eine geringe Anzahl von Objekten zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Bedeutend sei auch der Zeitraum zwischen Erwerb und Verkauf. In der deutschen Judikatur werde dabei nicht zwischen der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen unterschieden. Anders würde dies die österreichischen Judikatur sehen, welche beim Verkauf eines Gebäudes mit mehreren Eigentumswohnungen nicht allein durch eine Mehrzahl von Erwerbern Einkünfte aus Gewerbebetrieb annehmen wolle. Diese Ansicht werde allerdings in der Literatur kritisiert. Die Ursache für die unterschiedliche rechtliche Beurteilung liege wohl in einer anderen rechtlichen Definition des Wohnungseigentums in Deutschland und in Österreich. Aufgrund der zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens in

der österreichischen Judikatur herrschenden Ansicht, würde aber der Verkauf von Eigentumswohnungen durch den Berufungswerber keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb zur Folge haben.

Dieses Gutachten hätte den Berufungswerber veranlasst im Jahr 1996 mit der Realisierung seines (oben beschriebenen) Projektes zu beginnen. Er sei davon ausgegangen, dass die einmalige Errichtung eines Gebäudes mit zehn Einheiten (sieben Wohnungen, eine Garage, zwei Geschäftslokale) und ihr kurzfristiger Abverkauf im Wohnungseigentum keine Einkommensteuerpflicht auslösen würden. Er habe daher solche Einkünfte in die Einkommensteuererklärung 1998 nicht aufgenommen. In der Beilage zur gemeinsam mit der Einkommensteuererklärung 1998 eingereichten Umsatzsteuererklärung 1998 habe er aber Grundstückslieferungen von insgesamt S 6.021.310,00 offen gelegt und Vorsteuern aus Vermietung in einem Gesamtbetrag von S 224.535,00 geltend gemacht, sowie gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 Vorsteuern in Höhe von S 111.862,00 berichtigt. Auch in den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1996 und 1997 und auch anlässlich der oben erwähnten Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen habe der Berufungswerber den Sachverhalt offen gelegt. Die Veranlagung der Umsatzsteuer sei für die Jahre 1996 bis 1999 nur vorläufig aber berufungskonform erfolgt. Die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1999 seien jedoch endgültig erlassen worden.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1998 brachte der Berufungswerber weiter vor, dass dem Finanzamt der "*gesamte*" Sachverhalt im Zeitpunkt des Erlassens des Erstbescheides bereits bekannt gewesen sei.

Am 13. April 2006 hat das Bezirksgericht C zur Zahl K über die Klage des ehemaligen steuerlichen Vertreters auf Zahlung des ihm zustehenden Honorars hinsichtlich der Beratung des Berufungswerbers in der hier berufungsgegenständlichen Angelegenheit entschieden, dass die Honorarforderung des ehemaligen steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers (teilweise) zu Recht bestehe.

Dabei hat der Berufungswerber (im vorbereitenden Schriftsatz ON 7) vorgebracht, dass sein ehemaliger steuerlicher Vertreter im oben dargestellten Gutachten aus dem Jahr 1998 die unrichtige gutachterliche Aussage erstattet habe, dass der Überschuss aus der Veräußerung des damals zu errichtenden Objektes A\_Straße in C keine Einkommensteuerpflicht auslösen werde und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen würden. Der ehemalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers habe es in diesem Gutachten unterlassen, den Berufungswerber darauf hinzuweisen, dass die Finanzbehörden möglicherweise anders entscheiden könnten. Auch habe der ehemalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers es

unterlassen, darauf hinzuweisen, dass eine Werbetätigkeit des Berufungswerbers zur Steuerpflicht führen werde (mündliche Streitverhandlung vom 14. Oktober 2004).

Der ehemalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers vertrat im genannten zivilgerichtlichen Verfahren die Ansicht, er habe seinem Gutachten über die künftige Steuerpflicht des Berufungswerbers eine auf Basis der Literatur und Rechtsprechung vertretbare Rechtsansicht zu Grunde gelegt.

Im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung des genannten Urteils des Bezirksgerichtes C werden die Vorbemerkungen, mit welchen der Berufungswerber seinem ehemaligen steuerlichen Vertreter die Projektunterlagen übermittelt hat, wie folgt beschrieben:

Der Berufungswerber werde auf Liegenschaft (wie oben) in C ein Wohn- und Geschäftsgebäude errichten. Zunächst suche der Berufungswerber Ankaufsinteressenten, die eine im Entwurf vorhandene Ankaufsvereinbarung zeichnen und 10% des Kaufpreises auf ein Treuhandkonto einzahlen würden. Mit dem Bau würde erst dann begonnen werden, wenn ausreichende Interessenten für zumindest die Hälfte des Vertragsobjektes vorhanden wären. Nach Fertigstellung werde Zug um Zug gegen Unterfertigung und Zahlung des restlichen Kaufpreises die Übergabe an die Mitglieder der Ankaufsgemeinschaft erfolgen. In der Folge werde das Wohnungseigentum bürgerlich einverleibt werden.

Der Entwurf der Ankaufsvereinbarung sah eine Auflistung der Ankaufswerber vor, die als Ankaufsgemeinschaft die vom Berufungswerber zu errichtenden Wohnungen und ein Geschäftslokal gemeinsam zum Zweck der Errichtung von Wohnungseigentum erwerben. Mit dem Bau sollte begonnen werden, wenn ausreichend Ankaufsinteressenten für mindestens das halbe Bauprojekt vorhanden gewesen wären. 10% der Kaufsumme sollten bei Vertragsunterzeichnung auf ein Treuhandkonto überwiesen und der Rest bei Übergabe bezahlt werden. Die Rechtsnatur dieser Ankaufsgemeinschaft wurde als Gesellschaft bürgerlichen Rechts beschrieben, deren Zweck es gewesen sei, das Vertragsobjekt zu erwerben und den Mitgliedern das jeweilige Wohnungseigentum zu verschaffen. Mit dem Erreichen dieses Ziels sollte sich die Gesellschaft bürgerlichen Rechts auflösen.

Mündlich habe der Berufungswerber seinem ehemaligen steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass die übrigen Wohnungen, welche noch nicht an Interessierte im Weg der Ankaufsgemeinschaft weitergegeben hätten werden können, der Berufungswerber halten werde, der diese Wohnungen dann abverkaufen werde. Es sei niemals besprochen worden, dass der Berufungswerber eine Inseratentätigkeit größeren Umfanges entwickeln würde.

Aufgrund dieser Schilderung und Unterlagen hätte der ehemalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers das oben geschilderte Gutachten abgegeben.



Die zuletzt geschilderte Ankaufsvereinbarung sei aber nur von drei "*Tops*" und nicht von der Hälfte der möglichen Ankäufer unterzeichnet worden. Erst am 28. Februar 1998 habe der Berufungswerber mit diesen drei Käufern einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen. Am 15. April 1998 habe die E\_GmbH für drei Wohnungen (Top 5, 8 und 7) Optionsrechte erworben. Am 12. November 1998 habe Mario M die Wohnung Top 10 erworben. Am 16. Dezember 1998 habe die E\_GmbH die Wohnungen Top 5, 8, 7 und 1 gekauft.

1998 habe der Berufungswerber fünf mal inseriert. 1997 habe er vierzehn mal inseriert und 1996 sieben mal. Die noch freien Wohnungen habe der Berufungswerber gehalten.

Es habe zwischen dem Berufungswerber und seinem ehemaligen steuerlichen Vertreter keine Gespräche darüber gegeben, wie weitere Interessenten gefunden werden sollten, sondern habe der Berufungswerber erklärt, dass er übernehmen werde, was nicht verkauft werden könne. Der ehemalige steuerliche Vertreter habe daher keinen Anlass gesehen, sich zu überlegen, inwieweit eine Inserententätigkeit des Berufungswerbers steuerlich gewerblichen Grundstückshandel zur Folge haben werde.

In seiner Sachverhaltsfeststellung kommt der Richter des Bezirksgerichtes C zum Schluss, dass das oben wiedergegebene Gutachten des ehemaligen steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers den Meinungsstand der Literatur ausreichend berücksichtigt habe, allerdings auf die Verwaltungspraxis zu wenig Gewicht gelegt und nicht vor dem Gang durch die Instanzen gewarnt habe. Diese habe nämlich eine Tendenz hinsichtlich der Steuerpflicht des vom Berufungswerbers beabsichtigten Unternehmens erkennen lassen. Der ehemalige steuerliche Vertreter hätte im Gutachten darauf hinweisen müssen, dass die Abgabenbehörde das beabsichtigte Projekt jedenfalls den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet hätte, aber dem Berufungswerber der Gang zu den Höchstgerichten offen gestanden wäre.

In der am 12. Dezember 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Berufungswerber und dessen nunmehr neuen steuerlichen Vertreter auf Befragen ergänzend ausgeführt, dass er das Projekt in Angriff genommen habe, weil er 15 Jahre ein Grundstück in der A-Straße, gehabt habe. Er habe immer nur den Rasen gemäht und es sei sehr laut dort gewesen. Aus diesem Grund habe er jahrelang darüber nachgedacht, entweder eine Lärmschutzmauer oder ein Wohn- und Geschäftsgebäude in dieser Baulücke zu errichten. Er habe sich mit seinem ehemaligen steuerlichen Vertreter darüber beraten, da der Berufungswerber ein Baufachmann sei und sicher gehen wollte, rechtlich alles richtig zu machen. Sein ehemaliger steuerlicher Vertreter, auf welchen er sich verlassen habe, habe ihn aber unrichtig beraten. Der Berufungswerber hätte besser alles im Ganzen verkauft. Da der verstorbener Bruder des Berufungswerbers, ein Rechtsanwalt, die Verträge erstellt habe, habe

sich der Berufungswerber auf den Bereich seiner Fachkompetenz konzentriert und sich um den Bau gekümmert. Durch das Gutachten des ehemaligen steuerlichen Vertreters habe sich der Berufungswerber in Hinblick auf eine mögliche Steuerpflicht sehr sicher gefühlt. Dieses Gutachten habe ihm bestätigt, dass er nichts zu befürchten habe. In der Bauzeit habe er auch seinen Tapezierermeisterbetrieb als Einmannbetrieb geführt. Daneben habe er in seinem Einfamilienhaus eine kleine Werkstatt eingerichtet. Er habe den ganzen Bau überwacht und dort doch auch sehr viele Stunden verbracht. Er habe sich um die ganzen Ausschreibungen und um die Abwicklung des Baues gekümmert. Aufgrund der räumlichen Nähe habe er auch selbst Hand angelegt und seine Fähigkeiten beim Bau eingebracht. Das Restliche hätten seine beiden Vertreter (sein Bruder als Rechtsanwalt und sein ehemaliger steuerlicher Vertreter) betreut, die dafür auch gut bezahlt worden seien. Die ursprünglich geplante Einkaufsgemeinschaft sei deshalb nicht zu Stande gekommen, weil ihm sein ehemaliger steuerlicher Vertreter erklärt habe, dass es eigentlich praktisch keinen Unterschied mache, wenn er die Wohnungen und Geschäftslokale einzeln abverkaufe. Sein ursprünglicher Gedanke sei es gewesen, das Ganze in einem an einen Anleger oder Investor zu verkaufen. Er habe sich durch seinen ehemaligen steuerlichen Vertreter dazu verleiten lassen, einzeln abzuverkaufen. Sein ehemaliger steuerlicher Vertreter habe gemeint, dass es praktisch keinen Unterschied mache. Der Berufungswerber habe sich deshalb keine größeren Gedanken gemacht und habe sich auf die Aussage seines ehemaligen steuerlichen Vertreters verlassen. Der Berufungswerber und sein verstorbener Bruder hätten aus dem Gutachten des ehemaligen steuerlichen Vertreters entnommen, dass offensichtlich nichts zu erwarten sei. Jahre nach dem Fertigstellen des Baues 1998 habe er nicht mehr damit gerechnet, dass noch etwas komme. Er habe schon früher abgabenbehördliche Prüfungen erlebt, da er fast 30 Jahre selbständig tätig gewesen sei. Diese seien aber ergebnislos verlaufen. Die Auswirkungen der letzten steuerlichen Prüfung hätten für ihn eine Dimension, die er nur schwer ertragen könne. Die von ihm aufgegebenen Inserate hätten den üblichen Inhalt gehabt, nämlich dass Wohnungen verkauft werden. Davon habe sein ehemaliger steuerlicher Vertreter gewusst und nichts dagegen einzuwenden gehabt. Der ehemalige steuerliche Vertreter habe ihn nicht darauf aufmerksam gemacht, dass er das nicht machen solle oder dürfe. Der ehemalige steuerliche Vertreter habe auch seinen übrigen Gewerbebetrieb steuerlich betreut, weswegen er sich mit dem Berufungswerber regelmäßig getroffen und genau gewusst habe, was vor sich gehe.

Der neue steuerliche Vertreter des Berufungswerbers brachte seine Bedenken hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens zum Ausdruck. Dem Finanzamt sei die gewerbliche Tätigkeit des Berufungswerbers durch den Verkauf der Wohnungen und Geschäftslokale schon bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides durch den Aktenvermerk der Prüferin im

Zusammenhang mit der Umsatzsteuer und nicht erst seit der berufsgegenständlichen abgabenbehördlichen Prüfung bekannt gewesen. Es wären weder neue Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 BAO bei der berufsgegenständlichen abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen. Schon beim Erlassen des Erstbescheides hätte das Finanzamt Gelegenheit gehabt, einen abweichenden Bescheid zu erlassen. Der Schluss des Prüfers, dass bei der Veräußerung der Wohnungen, der Geschäftslokale und der Garage Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, sei richtig. Dies entspreche der österreichischen Rechtslage. Um dies zu vermeiden hätte in einem abverkauft werden müssen. Der ehemalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers habe dies leider Gottes aus deutscher Sicht beurteilt.

Der Vertreter des Finanzamtes gab an, dass dem erwähnten Aktenvermerk eine Umsatzsteuersonderprüfung zugrunde gelegen sei. Dabei würden nur punktuelle Prüfungshandlungen gesetzt. Zu jenem Zeitpunkt sei ein Großteil der Wohnungen noch nicht verkauft und die Absichten des Berufungswerbers der Abgabenbehörde noch nicht bekannt gewesen. In der Einkommensteuererklärung 1998 seien die Einkünfte des Berufungswerbers aus dem Verkauf der Wohnungen, der Geschäftslokale und der Garage in keiner Weise offen gelegt oder erwähnt worden. Der Berufungswerber habe bloß einen Umsatz bekannt gegeben, der keinen Schluss darauf zulasse, ob dieser gegenüber mehreren Personen erzielt worden sei und ob sich der Berufungswerber am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt habe. Dies sei erst bei der berufsgegenständlichen abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen und dies auch im Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens begründet worden. Aufgrund der Sachlage sei das Finanzamt verpflichtet gewesen, unter Bedachtnahme auf die Ermessensgründe die Wiederaufnahme des Verfahrens durchzuführen.

Dazu entgegnete der neue steuerliche Vertreter des Berufungswerbers, dass die Prüferin anlässlich der Nachschau auf die Gefahr des gewerblichen Grundstückshandels hingewiesen und damit auf den Sachverhalt des Anzweifeln dieser Behandlung im einkommensteuerrechtlichen Sinne aufmerksam gemacht habe. Im Zweitverfahren seien keine über den Aktenvermerk hinausgehende Tatsachen hervorgekommen. Schon bei der Einkommensteuerveranlagung hätte das Finanzamt dem Erstprüfungshinweis ohne weiteres nachgehen können.

Dazu erklärte der Vertreter des Finanzamtes, dass der erwähnte Aktenvermerk möglicherweise auf gewerblichen Grundstückshandel hingedeutet habe. Dieser sei aber vom Berufungswerber in keiner Weise offen gelegt worden. Dies verpflichte das Finanzamt aber nicht dazu, einem solchen Hinweis sofort nachzugehen. Dazu gebe es ja das Instrument der Außenprüfung. Wenn sich dann wirklich tatsächlich etwas herausstelle, obwohl es in keiner Weise bei der Erklärung offen gelegt wurde, dann sei es sehr wohl ein Wiederaufnahmegrund.

Wenn das Finanzamt sofort jedem Hinweis nachgehen würde, würde wahrscheinlich das ganze System lahmnen. Aus diesem Grund gebe es auch die außerordentlichen Möglichkeiten der Wiederaufnahme, der Bescheidberichtigungen und ähnliches.

Der neue steuerliche Vertreter des Berufungswerbers gab dazu nochmals an, dass im oben zitierten Aktenvermerk sämtliche Sachverhaltsmerkmale für den gewerblichen Grundstückshandel aufgezeigt worden seien. Am 28. Februar 1998 seien bereits drei Wohnungen verkauft und dies von der Prüferin festgehalten worden. Damit sei klar, dass das Finanzamt von dem Sachverhalt des gewerblichen Grundstückshandels in jenem Zeitpunkt gewusst habe.

Der Vertreter des Finanzamtes verneinte dies, da in jenem Zeitpunkt von Vermögensverwaltung gesprochen und eine Vermietung durchgeführt worden sei, deren zukünftiges Ende man noch nicht gekannt habe. Im Zuge des Jahres 1998 seien alle weiteren Wohnungen, Geschäftsräume und die Garage verkauft worden, was vom Berufungswerber nicht offen gelegt worden sei.

Der neue steuerliche Vertreter des Berufungswerbers vertrat die Ansicht, dass das Finanzamt als Gesamtorganisation ausreichende Kenntnis davon gehabt hätte, dass drei Grundstücksverkäufe stattgefunden hätten. Die Prüferin habe im Aktenvermerk ordnungsgemäß festgehalten, dass der Berufungswerber sich in seiner irrigen Annahme auf das inhaltlich falsche Gutachten gestützt und der ehemalige steuerliche Vertreter des Berufungswerbers einen Fehler gemacht habe. Der ehemalige steuerliche Vertreter habe eine falsche Rechtsmeinung vertreten und wäre einem Rechtsirrtum unterlegen. Der Verkauf von drei Wohnungen habe nach der damaligen Judikatur gewerblichen Grundstückshandel zur Folge gehabt. Das Finanzamt hätte sofort ermitteln müssen. Alle relevanten Umstände seien bekannt gewesen. Die Bundesabgabenordnung erlaube keine Wiederaufnahme nach einer wiederholten Prüfung zum Zweck, nochmals neu zu erfahren, was schon vorher bekannt gewesen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes lehnte es ab, von einer Wiederholungsprüfung zu sprechen. Es wäre eine ganz normale abgabenbehördliche Prüfung gewesen, bei der sich herausgestellt habe, dass der Berufungswerber einen gewerblichen Grundstückshandel betreibe. Das habe der Berufungswerber in der Steuererklärung 1998 weder offen gelegt, noch erwähnt. Soweit der Berufungswerber selbst erkannt habe, dass hier gewerblicher Grundstückshandel vorliege, sei ihm auch die Offenlegung zumutbar. Komme der gewerbliche Grundstückshandel danach bei einer abgabenbehördlichen Prüfung hervor, sei auch ein Wiederaufnahmsgrund gegeben. Diese Wiederaufnahme sei ordnungsgemäß durchgeführt und die Besteuerungsgrundlagen unbestritten richtig festgestellt worden.

Der neue steuerliche Vertreter des Berufungswerbers betonte nochmals, dass kein rechtlicher Grund für Wiederaufnahme des Verfahrens bestanden habe. Die entsprechenden Sachverhalte seien dem Finanzamt schon vorher bekannt gewesen. Die unrichtigen Abgabenerklärungen seien auf einen Rechtsirrtum des ehemaligen steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers zurückzuführen. Dieser habe basierend auf deutscher Rechtsprechung den Sachverhalt falsch beurteilt. Er habe sich auf diese Rechtsprechung gestützt und die auf Österreich übertragen, was zum damaligen Zeitpunkt vielleicht noch eine mögliche Würdigung aus seiner Sicht gewesen sein möge. Finanzstrafrechtlich bitte er darum, dies im Sinne des Berufungswerbers zu berücksichtigen. Der Berufungswerber sei dem Rechtsirrtum seines ehemaligen steuerlichen Vertreters aufgesessen. Der Berufungswerber selbst habe nicht die nötigen rechtlichen Kenntnisse im Einkommensteuerrecht, um diese Dinge eigenständig zu beurteilen. Es werde darum gebeten, von einer Finanzstrafe abzusehen.

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

#### **A) Sachverhalt:**

Aufgrund des Vorbringens des Berufungswerbers, dem Betriebsprüfungsbericht und dem Inhalt des oben beschriebenen Verfahrens vor dem Bezirksgericht C ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Berufungswerber erwarb im Jahr 1981 die Liegenschaft A- und errichtete dort ein Einfamilienhaus. Um sich vor dem Verkehrslärm der angrenzenden A-Straße zu schützen überlegte der Berufungswerber eine Lärmschutzwand zu errichten. Später verfolgte er die Absicht das Grundstück zu teilen und auf dem der Straße zugewandten Bereich eine Wohn- und Geschäftshaus zu errichten.

Dabei hatte der Berufungswerber geplant, die vollständig fremdfinanzierte Errichtung, erst zu beginnen, wenn er für mindestens die Hälfte der Wohneinheiten, die schlussendlich in das Wohnungseigentum der Erwerber übergehen sollten, Käufer eine Kaufvereinbarung abgeschlossen und eine 10%-ige Anzahlung geleistet haben würden.

Die Planung, Baureifmachung und Bauleitung übernahm der Berufungswerber selbst, der als Raumausstatter und Tapezierermeister über einschlägige Erfahrung verfügte. Das Grundstück wurde im Frühjahr 1996 geteilt. Im Herbst 1996 begann der Berufungswerber gezielt mit Werbemaßnahmen und Inseraten, wovon er noch im Jahr 1996 nachgewiesene acht schaltete. In diesen Inseraten beschrieb der Berufungswerber kurz die zu errichtenden Wohnungen beziehungsweise Geschäftslokale, ihrer Lage, Ausstattung und Zubehör, wies auf die Fertigstellung im Herbst 1997 hin und gab eine Telefonnummer an. Ein Hinweis auf eine Einkaufsgemeinschaft fehlte. Die Errichtung begann Mitte 1997, als sich erst drei

Interessenten für die zehn errichteten Einheiten gefunden hatten. Dementsprechend gab der Berufungswerber mindestens elf weitere Inserate, auch für Mieter, in Auftrag. Auch 1998 inserierte der Berufungswerber mindestens sieben mal. Für die Errichtung des Objektes in der A-Straße hat der Berufungswerber netto S 6.078.262,09 aufgewendet und dafür Fremdmittel (Fremdwährungskredite) in Höhe von S 6,794.628,00 aufgenommen. Der Nettoverkaufserlös der bis Ende 1998 veräußerten Einheiten war S 11,062.110,00.

Die Wohnungen wurden in der Reihenfolge, wie oben im Auszug aus dem Betriebsprüfungsbericht tabellarisch dargestellt im Laufe des Jahres 1998 verkauft.

B) Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 1998  
gemäß § 303 Abs. 4 BAO:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel hervorkommen, die im ursprünglichen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und bei Kenntnis dieser Umstände oder in Verbindung mit den anderen Ergebnissen des Verfahrens bei richtiger rechtlicher Würdigung einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Eine Tatsache oder Beweismittel ist in diesem Sinn dann neu hervorgekommen, wenn diese im Zeitpunkt des Erlassens der ursprünglichen Bescheides schon vorhanden, jedoch der entscheidenden Behörde nicht bekannt war (*nova reperta*). Ein Verschulden der Behörde für das Nichtausforschen solcher Sachverhaltselemente, obwohl ausreichende Hinweise für die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen vorhanden waren, schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (so die herrschende Lehre und ständige Judikatur; für viele siehe Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar<sup>2</sup>, RZ 13ff, 729f).

Im oben dargestellten Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen beim Berufungswerber betreffend die Jahre 1998 bis 2000 wird in der Tz 14 erklärt, dass die Feststellungen im Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, welcher oben zitiert wurde, eine Wiederaufnahme des Verfahrens notwendig machen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Der verwiesene Textabschnitt wurde oben wörtlich wiedergegeben.

Aus den vom Berufungswerber abgegebenen Abgabenerklärungen und auch der Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung sowie ZM-Nachschau vom 18. Juni 1998 war jedoch nicht ersichtlich, dass der Berufungswerber das in der A-Straße errichtete Gebäude fremd finanziert, die Er- und Einrichtung selbst geleitet und mittels Inseraten die Wohnungen und Geschäftslokal (beziehungsweise das Wohnungseigentum daran) zum Großteil ohne Zwischenschalten einer Einkaufsgemeinschaft bis Ende 1998 verkauft hat. Insbesondere hat sich der Großteil der Verkäufe erst nach der oben erwähnten UVA-Prüfung abgespielt. Aus dem am Anfang dieser Berufungsentscheidung wörtlich (wenn auch in indirekter Rede) wiedergegebenen Aktenvermerk lässt sich auch nicht erkennen, an wie viele Abnehmer die drei Wohnungen verkauft wurden.

Es kann daher festgehalten werden, dass genau in jenem Punkt, welcher nach dem Bericht über Prüfung der Aufzeichnungen zu den in der Berufung angefochtenen Änderungen bei der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 1998 geführt hat, neue Sachverhaltselemente im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen sind und auch entsprechende Veränderungen der Bescheidsprüche vom Prüfer vorgeschlagen wurden.

In Hinblick darauf kann auch nicht gesagt werden, dass die Auswirkungen dieser Feststellungen bloß geringfügig wären und deshalb im Rahmen des bei der Anwendung des § 303 Abs. 4 auszuübenden Ermessens eine Wiederaufnahme unterbleiben müsste (Ritz, aaO. Rz 40 ff, 735f). Die Feststellungen im Rahmen der Umsatzsteuernachschau 1998 haben im übrigen innerhalb üblicher Frist zu einer Prüfung der Aufzeichnungen des Berufungswerbers geführt.

Geht man, wie die herrschende Lehre und Judikatur (Ritz, aaO. Rz 38f, 735) vom Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vor dem der Rechtsbeständigkeit aus, ist daher eine Wiederaufnahme von Amts aus dem Blickwinkel der Ermessensübung wie im Bericht über die Prüfung der Aufzeichnungen vorgeschlagen, nicht zu rügen. Die oben erwähnten Tatsachen (**Fremdfinanzierung, eigene Durchführung der Bauleitung, Inserate, einzelner Verkauf der Eigentumswohnungen, der Geschäftslokale und der Garage**) sind **erst** bei der **Prüfung der Aufzeichnungen für die Jahre 1998 bis 2000 hervorgekommen**. Wären diese Tatsachen dem Finanzamt beim Erlassen des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides am 19. September 2000 bereits bekannt gewesen, hätte es bei richtiger rechtlicher Würdigung (siehe unten) einen im Spruch mit dem angefochtenen Bescheid gleich lautenden und damit anderen Bescheid erlassen.

Der Kenntnisstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt des Erstbescheides reichte noch nicht für eine Qualifikation der berufungsgegenständlichen Tätigkeit des Berufungswerbers als

gewerblicher Grundstückshandel aus, da ein Großteil der unter C) beschriebenen in einem Gesamtbild zu betrachtenden Tatbestandselemente noch nicht bekannt war.

Daher war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

#### C) Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Nach den in § 23 Z 1 EStG 1988 und § 28 BAO umschriebenen Merkmalen ist Gewerbebetrieb im Sinne der Abgabenvorschriften eine selbständige, nachhaltige 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 (§ 21 EStG 1988) noch als selbständige Arbeit (§ 22 EStG 1988) anzusehen ist.

Nach § 32 BAO liegt Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften, insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Als Abgrenzungskriterium zwischen bloßer Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit kommt der Art und dem Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens entscheidende Bedeutung zu (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar<sup>2</sup>, RZ 1 ff zu § 32). Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird, ist gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Vermögensverwaltung liegt nicht mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund und die Vermögensverwertung entscheidend in den Vordergrund tritt.

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurden Kriterien entwickelt, nach denen die Abgrenzung der (noch) der Privatsphäre zuzuordnenden Verkäufe zum steuerlichen Gewerbebetrieb zu erfolgen hat (siehe etwa die Zusammenstellung bei Doralt, Einkommensteuergesetz<sup>10</sup>, Band II, Tz 125 ff zu § 23). Danach spricht eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit für Gewerblichkeit (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Die planmäßige Parzellierung und Aufschließung beziehungsweise Bebauung von Grundstücken mit nachfolgendem Abverkauf begründet regelmäßig einen Gewerbebetrieb, selbst wenn der Erwerb der Grundstücke nicht zu diesem Zweck erfolgt sein sollte (VwGH 14.11.1984, 83/13/0242). Dies gilt auch für im Erbweg erworbenes Vermögen (VwGH 26.4.1989, 89/14/0004). Auch der planmäßige Abverkauf von Eigentumswohnungen ist eine gewerbliche Betätigung (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Maßgeblich ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall.

Sucht man einen Überblick über die österreichische Judikatur und Literatur, lassen sich folgende Kriterien feststellen, an welchen dieses Gesamtbild gemessen wird.



Selbständigkeit im oben erwähnten Sinn liegt insbesondere dann vor, wenn Unternehmerrisiko getragen wird und eine persönliche Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers fehlt. Der Berufungswerber hat die Idee, sein Grundstück zu teilen und ein Wohn- und Geschäftshaus zur stark befahrenen A-Straße hin zu errichten, selbst entwickelt und dies nicht in persönlicher oder wirtschaftlicher Abhängigkeit, wie etwa bei nichtselbständiger Tätigkeit ausgeführt. Das Vorliegen von selbständigen Handeln des Berufungswerbers wird auch von diesem nicht in Abrede gestellt.

Nachhaltigkeit ist dann anzunehmen, wenn wiederholt oder in erkennbarer Wiederholungsabsicht gehandelt wird, wobei bereits auch schon bei Abschluss nur eines einzigen Geschäfts Nachhaltigkeit gegeben sein kann, wenn die Umstände eine Wiederholungsabsicht erkennen lassen. Eine nachhaltige Tätigkeit liegt also bereits schon dann vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen. Aus den oben geschilderten Ablauf der Planung und Umsetzung des Bauvorhabens des Berufungswerbers und auch der von ihm vorgeschlagenen Formulierung der Erwerbsgemeinschaft lässt sich schließen, dass er nicht bloß eine Eigentumswohnung verkaufen wollte, sondern eben möglichst alle von ihm errichtete Eigentumswohnungen, Geschäftslokale und Garagen. Dass sich dieser Vorgang über mehrere Jahre erstrecken würde, scheint dem Berufungswerber in Hinblick auf den in Aussicht genommenen Baubeginn und die Dauer der Errichtung sowie das Schalten von Inseraten über Jahre hinweg klar gewesen zu sein.

Der Versuch des Berufungswerbers durch das Zwischenschalten einer oben detailliert beschriebenen Ankaufsgemeinschaft die Nachhaltigkeit seiner Betätigung zu verschleiern, ist nicht nur faktisch dadurch gescheitert, dass nur ein Bruchteil der Käufer diese Vereinbarung eingegangen ist, sondern wäre eine solche Vereinbarung auch entsprechend § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen gewesen. Der Berufungswerber hat jedoch keinen außersteuerlichen Grund für das Zwischenschalten einer Ankaufsgemeinschaft angegeben. Vom treuhändischen Halten der Anzahlung durch einen Dritten abgesehen, was aber auch außerhalb einer Ankaufsgemeinschaft jederzeit möglich ist, ist im übrigen kein wirtschaftlicher oder rechtlicher Vorteil für die Käufer oder den Berufungswerber durch die vom Berufungswerber vorgeschlagene Ankaufsgemeinschaft erkennbar. Das Zwischenschalten der Ankaufsgemeinschaft hätte daher selbst, wenn diese sämtliche Wohnungen, Geschäftslokale und Garagen übernommen hätte, die Beurteilung des Verkaufes dieser Wirtschaftsgüter durch den Berufungswerber als eine nachhaltige Tätigkeit nicht verhindern können.

Die Gewinnabsicht kann immer nur mittelbar auf Grund des nach außen hin in Erscheinung tretenden Sachverhaltes festgestellt werden. Gewinnabsicht ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn sie in einer wirtschaftlichen Betriebsführung objektiv ihren Niederschlag findet. Dass der Berufungswerber einen Gewinn aus der Planung und Errichtung des Wohn- und Geschäftshauses ziehen wollte und gezogen hat, hat er ebenfalls nie bestritten. Durch das von ihm vorgelegte Gutachten und den oben geschilderten Verlauf der gerichtlichen Auseinandersetzung mit seinem ehemaligen steuerlichen Vertreter wird allerdings klar, dass er diesen Gewinn – aus Sicht eines bloß wirtschaftlich denkenden Menschen – verständlicherweise auch noch dadurch vergrößern wollte, indem er eine Gestaltung suchte, die eine Steuerpflicht dieser Einkünfte vermeiden könnte.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn der Unternehmer nach Maßgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich bereit ist, mit einer unbestimmten Anzahl von Personen in Geschäftsverbindung zu treten. Dies trifft auch dann zu, wenn zeitweilig nur wenige Kunden bedient oder wegen Arbeitsauslastung vorübergehend keine Aufträge entgegen genommen werden können. Besonders deutlich wird die Bereitschaft des Berufungswerbers, mit einem unbestimmten Adressatenkreis in Geschäftsbeziehung zu treten, durch die Vielzahl an Inseraten, in welchen er die Eigentumswohnungen und Geschäftslokale zum Verkauf, beziehungsweise als dies nicht möglich schien, auch zur Miete angeboten hat. Auch das Zwischenschalten einer vom Berufungswerber initiierten Ankaufsgemeinschaft hätte dies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (siehe oben) nicht geändert. Dies gilt selbst dann, wenn der Berufungswerber auf bloße Mundpropaganda, wie sie der ehemalige Vertreter des Berufungswerbers angenommen zu haben scheint, vertraut hätte. Denn auch dann wäre er bereit gewesen, seine Eigentumswohnungen, Geschäftslokale und Garagen an entsprechend wirtschaftlich leistungsfähige Mitglieder eines nicht von vornherein festgelegten Personenkreises zu verkaufen.

Erfolgt die Veräußerung von Grundstücken auf planmäßige Art und Weise, so spricht dies grundsätzlich für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Der Berufungswerber hat angegeben, die Errichtung des Hauses und das Begründen von Wohnungseigentum geplant zu haben, um diese Wohneinheiten, Geschäftslokale und Garagen in der Folge zu verkaufen. Er hat sich dabei nicht nur auf die grundlegende Idee beschränkt, sondern aufgrund seiner vorhandenen beruflichen Kenntnisse die Bauleitung und Aufsicht selbst in die Hand genommen und auch versucht die steuerliche Auswirkung seiner Handlungsweise im Vorhinein abzuklären. Aus dem Zusammentreten dieser Aspekte wird das planmäßige Handeln des Berufungswerbers besonders gut sichtbar.

Je deutlicher ein planmäßiges Handeln des Abgabepflichtigen erkennbar ist, desto eher führt bereits eine geringe Zahl von Veräußerungsvorgängen zur Gewerblichkeit. Für einen

gewerblichen Grundstückshandel spricht eine umfangreiche Kauf- beziehungsweise Verkaufstätigkeit, wobei allerdings eine konkrete Zahl von An- und Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreiten regelmäßig ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist, in Österreich nicht festgelegt ist. Zwar hat der Berufungswerber nur ein Wohn- und Geschäftsgebäude errichtet, jedoch dazu Grundstücke zusammengelegt, geteilt und abgeschrieben und für die Möglichkeit, Wohnungseigentum zu errichten, gesorgt. Wie aus der oben zitierten Tabelle ersichtlich hat er zehn verschiedene rechtlich selbständige Objekte verkauft.

Ein Gewerbebetrieb wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass zwischenzeitig eine Vermietung erfolgt. Die Vermietung einiger Objekte erfolgte durch den Berufungswerber auch nur kurzzeitig bis der beabsichtigte Verkauf zustande gekommen ist.

Eine Indizwirkung für die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, kommt auch dem Ausmaß der Fremdfinanzierung zu. Der Berufungswerber hat die Errichtung der Eigentumswohnungen, Geschäftslokale und Garagen vollständig mit Fremdwährungskrediten fremdfinanziert (siehe oben).

Versucht man aus diesen einzelnen Elementen ein Gesamtbild zusammenzusetzen, erkennt man, dass in keinem einzelnen ein begründeter Zweifel am Erfüllen der Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit besteht. Viele dieser Elemente sind durch das erkennbar planmäßige Handeln des Berufungswerbers in Gewinnabsicht, welche sich vor allem in dem Bestreben, vorab eine Klärung der steuerrechtlichen Lage zu erreichen, dem gescheiterten Versuch einer steuerrechtlichen Gestaltung durch das Zwischenschalten einer Erwerbsgemeinschaft, der eigenen Bauaufsicht und dem intensiven Schalten von Inseraten niedergeschlagen hat, sogar besonders stark ausgeprägt.

Deshalb konnte der Berufung auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 19. Dezember 2006