



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Christian Diesenberger, Steuerberater, 4501 Neuhofen an der Krems, Steyrer Straße 27, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 9. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 5. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 1997 bis 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus gewerblichem Grundstückshandel in Höhe von -7.433.695,00 S (1997), 3.286.235,00 S (1998), 2.850.838,00 S (1999), -151.268,00 S (2000).

Das Finanzamt veranlagte obige Einkünfte zunächst erklärungsgemäß (vorläufige Bescheide vom 3. Dezember 2001, 11. März 2002, 5. März 2004).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1998 bis 2000 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen:

Objekt A (Tz 17a, Tz 1 des Besprechungsprogrammes):

Abgrenzung Gewerbebetrieb - Vermögensverwaltung:

Der Bw. hat das gegenständliche Objekt (Dachgeschosse Top 39 bis 44) mit Kaufvertrag vom 20. Februar 1996 um einen Kaufpreis von 5.100.000,00 S erworben.

In der Folge sollten diese Dachgeschosse ausgebaut und vermietet werden. Hinsichtlich der Vermietungsabsicht liegen entsprechende Vereinbarungen mit Immobilienbüros vom Februar 1996 vor.

Die Verkäuferin legte einen Zeitraum von 15 Monaten für die Fertigstellung der Wohnungen fest. Im Mai 1996 wurde mit dem Abriss des Daches begonnen. Im April/Mai 1997 war die Fertigstellung bis auf kleinere Arbeiten abgeschlossen.

Der Bw. verkaufte die Wohnung Top 42 am 30. Dezember 1996 um 2.900.000,00 S an Dr. Elisabeth H. Da ein Spekulationsverlust ermittelt wurde, scheint in den Steuererklärungen der Vorgang nicht auf. Der Bw. gab als Grund für den Verkauf Schwierigkeiten mit der Finanzierung an. 1996 erklärte er unter dem Titel Vermietung und Verpachtung einen Verlust in Höhe von 54.354,00 S.

Ab der Fertigstellung (1997) wurden die restlichen Wohnungen ausschließlich zum Verkauf angeboten; eine weitere Vermietungsabsicht hat der Bw. nicht mehr kundgetan. Im Mai 1999 wurde die letzte Wohnung verkauft.

Ab März 1997 liegen Gewinnermittlungen gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 für gewerblichen Grundstückshandel mit einem Gesamtverlust in Höhe von 1.447.891,00 S vor.

Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist bzw. wenn die Anschaffung zum Zweck der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt. Die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz oder der auf die Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel.

Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht muss im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstückes vorhanden sein (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

In der Errichtung von neun Eigentumswohnungen in einem Gebäude und kurzfristigem Abverkauf an verschiedene Abnehmer liegt keine Gewerblichkeit vor (VwGH 30.9.1980, 317, 520/80).

Gewerblichkeit liegt vor, wenn Mietwohngrundstücke planmäßig mit dem Ziel erworben werden, die darin befindlichen Wohnungen ins Wohnungseigentum zu verkaufen und die Verkäufe einen größeren Umfang erreichen (VwGH 16.2.1988, 87/14/0044).

Eine betriebliche Tätigkeit liegt immer dann vor, wenn die Gesamtheit der Aktivitäten objektiv erkennbar auf Wiederholung gerichtet ist, die planmäßige Ausnutzung des Vermögens durch Umschichtung, Veräußerung, Wiederbeschaffung und Wiederveräußerung hauptsächlich im Vordergrund steht und daher im Vermögen Umlaufwerte sieht.

Ob Vermögensnutzung von Privatvermögen (bloße Vermögensverwaltung) oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliegt, ist immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist und lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. In Zweifelsfällen wird jedoch darauf abzustellen sein, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt der ursprünglich zu Vermietungszwecken erfolgte Erwerb und Ausbau von Dachwohnungen bei späterem Abverkauf wegen Finanzierungs- bzw. Rentabilitätsproblemen einer Vermietung noch keinen Gewerbebetrieb dar. Das Gesamtbild des Tätigwerdens spricht im gegenständlichen Fall für eine Vermögensverwaltung.

Die bisher aus dieser Tätigkeit erklärten Gewinne bzw. Verluste werden mit Null festgesetzt. Analog zu dieser Feststellung wird 1997 ebenfalls abgeändert.

Das Finanzamt erließ entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers für die Jahre 1997 bis 2000 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide, in denen es die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null festsetzte (Bescheide vom 9. Dezember 2002).

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2002 (eingelangt beim Finanzamt am 24. Dezember 2002) Berufung, beantragte mangels Vorliegens einer Vermögensverwaltung, die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen und führte im Wesentlichen begründend aus:

Das Finanzamt habe das Vorliegen eines Gewerbebetriebes verneint, sei – ohne seinen Standpunkt zu begründen oder auf die vorgebrachten Argumente in der Schlussbesprechung einzugehen – von Vermögensverwaltung ausgegangen und habe die ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null festgesetzt.

Der Bw. habe 1996 das Objekt A-Gasse (Dachgeschoss) erworben, um zunächst sechs Eigentumswohnungen zu errichten und diese zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verwenden. Vor allem habe er die – im Zusammenhang mit der geplanten Weltausstellung Österreich/Ungarn – zu erwartenden lukrativen Mieten nützen wollen, um entsprechende Einkünfte zu erzielen.

Auf Grund der hohen Investitionskosten und der Tatsache, dass das Projekt „Weltausstellung mit Ungarn“ letztlich nicht realisiert worden sei, woraufhin die Mietpreise stark gesunken seien, habe er auf Drängen der finanzierenden Bank bereits im Dezember 1996 eine Eigentumswohnung veräußert.

Zu diesem Zeitpunkt habe sich bereits abgezeichnet, dass sich die Vermietung der restlichen fünf Eigentumswohnungen sehr schwierig gestalten werde (trotz intensiver Suche kein Abschluss von Mietverträgen bzw. Vorverträgen). Auf Anraten der Immobilienhändler – nach deren Ansicht einer Veräußerung der Eigentumswohnungen auf Grund der zum damaligen Zeitpunkt hohen Verkaufspreise pro m² gegenüber einer möglichen Vermietung der Vorzug zu geben sei – habe er von seiner Vermietungsabsicht Abstand genommen und die restlichen fünf Eigentumswohnungen ausschließlich zum Verkauf über Immobilienhändler und –makler angeboten.

Im Zuge der Veräußerungen seien nicht etwa bereits fertig gestellte Eigentumswohnungen zu einem vereinbarten Preis verkauft worden, sondern der Verkäufer (Bw.) habe sowohl den Restausbau als auch die Ausstattung der einzelnen Eigentumswohnungen entsprechend den Vereinbarungen mit den Käufern auf seine Rechnung und auch Gewährleistung übernommen. Diese Verpflichtungen seien zB im Kaufvertrag Bettina X festgehalten worden, der auch der Finanzverwaltung vorliege.

Eine solche Vertragsgestaltung weise darauf hin, dass der Bw. nicht nur eine Immobilie veräußert sondern darüberhinaus auch Ausbautätigkeiten (Versetzen von Zwischenwänden, Verfließungen, Sanitärinstallationen) und Gewährleistungsverpflichtungen übernommen habe, die mit der Tätigkeit eines Bauträgers bzw. Baumeisters vergleichbar seien. Dadurch komme die gewerbliche Tätigkeit klar zum Ausdruck. Das Gesamtbild des Tätigwerdens zeige, dass – entgegen der Ansicht des Betriebsprüfers – keinesfalls von einer Vermögensverwaltung gesprochen werden könne.

Wie auch das Finanzamt im Schlussbesprechungsprogramm richtigerweise ausführe, liege gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet sei oder wenn die Anschaffung zum Zweck der Weiterveräußerung im gleichen Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolge.

Insbesondere sei nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen, ob die Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb darstelle.

Auf Grund der folgenden Argumente sei von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen:

- Es sei ein planmäßiger Abverkauf sämtlicher Eigentumswohnungen unter Zuhilfenahme von Immobilienhändlern erfolgt.
- Bereits aus der Tatsache der Veräußerung von sechs Eigentumswohnungen innerhalb von vier Jahren und somit einer Betätigung in einem größeren Umfang könne schon von einer Wiederholungsabsicht und einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gesprochen werden (sh. EStR Rz 5412). Der Bw. habe eine Reinvestition der Mittel im gewerblichen Immobilienbereich beabsichtigt, was ebenfalls für eine Wiederholungsabsicht spreche. Dass es dazu auf Grund der verminderten Veräußerungserlöse noch nicht gekommen sei, könne ihm nicht zum Nachteil gereichen.
- Die Übernahme des Ausbaues und die Berücksichtigung der Ausstattungswünsche der Käufer, sowie die übernommenen Gewährleistungsverpflichtungen zeigten die gewerbliche Tätigkeit deutlich auf.
- Die hohe Fremdkapitalquote und die kontinuierlich betriebenen Abverkäufe könnten ebenfalls als Argumente des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels ins Treffen geführt werden.

Das Argument des Finanzamtes, die Merkmale der gewerblichen Tätigkeit müssten bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. der Bebauung des Grundstückes vorhanden sein, und der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.9.1980, 317, 520/80, werde durch eine Entscheidung der FLD für Tirol vom 10. Juni 1994 (veröffentlicht in SWK 1994, A 585) entkräftet, die bereits bei der Veräußerung von sieben Eigentumswohnungen auch dann von einer nachhaltigen und daher gewerblichen Tätigkeit ausgehe, wenn nicht die Absicht bestehen sollte, einen solchen Vorgang zu wiederholen. Im Übrigen könne das oben zitierte Verwaltungsgerichtshofers Erkenntnis nicht generell angewendet werden, da der Gerichtshof selbst ausführe, eine zwischenzeitige Vermietung von Grundstücken schließe einen gewerblichen Grundstückshandel nicht aus (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Ferner werde in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 5451) klar zum Ausdruck gebracht, dass der Zeitpunkt der Einlage in den Grundstückshandel die erstmalige Manifestierung des Verkaufswillens sei. Daraus könne abgeleitet werden, dass eine vorherige Nutzung des Grundstückes durchaus gegeben sein könne, wenn ab dem Zeitpunkt des Verkaufswillens die gewerbliche Tätigkeit entsprechend entfaltet werde.

Nach der Rechtsprechung könne, auch wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung keine gewerbliche Tätigkeit vorliege, eine solche dennoch zukünftig gegeben sein. Wäre dem nicht so, könne der Grundstückshandel eines zuvor landwirtschaftlichen Betriebes niemals als gewerblich eingestuft werden.

Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes, der Art des Tuns und des tatsächlichen Tätigwerdens (planmäßige Veräußerung, Übernahme von Ausbauarbeiten, usw.), wobei sämtliche Kriterien eines Gewerbebetriebes (Nachhaltigkeit, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, etc.) erfüllt seien, müsse nach dem Gesamtbild von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden.

In seiner Stellungnahme vom 17. Februar 2003 führte der Betriebsprüfer im Wesentlichen aus:

Der Bw. habe im Februar 1996 in sein Privatvermögen einen nichtausgebauten Dachboden in W, A-Gasse, erworben, um in weiterer Folge darin Eigentumswohnungen zu errichten. Die Wohnungen sollten nach eigenen Angaben vermietet werden. Anlässlich einer Nachschau im April 1999 habe er als Nachweis seiner Vermietungsabsicht Vermittlungsaufträge an zwei Immobilienbüros vorgelegt. 1996 seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden.

Bereits im Dezember 1996 habe der Bw. eine dieser Wohnungen veräußert. 1997 habe er drei weitere Wohnungen, 1998 und 1999 habe er jeweils eine Wohnung verkauft, sodass insgesamt sechs Wohnungen verkauft worden seien.

Ab 1997 habe der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. In seiner am 4. Mai 1999 eingereichten Einkommensteuererklärung für 1997 – zu einem Zeitpunkt, an dem der Gesamtverlust aus dem Vorhaben bereits absehbar gewesen sei – habe er einen Verlust von 7.433.695,00 S erklärt und unter der entsprechenden Kennzahl den Vermerk „gewerblicher Grundstückshandel ab 3/97“ angebracht. Die in den beiden darauffolgenden Jahren erklärten Gewinne seien mit dem Verlustvortrag aus 1997 ausgeglichen worden. Unter Einrechnung des erklärten Verlustes 2000 ergebe sich ein Gesamtverlust von 1.447.891,00 S.

Unbestritten sei die Tatsache, dass der Liegenschaftsanteil (bis dahin unbewohnter Dachraum) ursprünglich für Zwecke der Vermietung angekauft worden sei, um in weiterer Folge sechs Wohnungen zu errichten. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei eine Parifizierung durchgeführt worden, offensichtlich deshalb, weil ein Dachbodenausbau in dieser Form sonst nicht möglich gewesen wäre.

Nach Angaben des Bw. habe sich im Laufe der Zeit herausgestellt, dass eine gewinnbringende Vermietung nicht möglich sei; er habe sich schließlich nicht zuletzt auf Drängen der finanzierenden Bank zur Veräußerung der Wohnungen entschlossen.

Die Veräußerung sei zügig vorangetrieben worden; auch habe er ab dem Verkauf der letzten Wohnung 1999 keine weiteren Aktivitäten als „Grundstückshändler“ mehr gesetzt.

Aufgrund dieser – sich aus den Angaben des Bw. ergebenden bzw. unbestrittenen – Umstände sei eine gewerbliche Tätigkeit nicht ableitbar. Vielmehr lasse der vorliegende Sachverhalt darauf schließen, dass der Bw. sich nach Erkennen der Fehlinvestition entschlossen habe, das Objekt abzustößen, um den finanziellen Schaden so gering wie möglich zu halten.

Nach Meinung des Bw. ergebe sich die Gewerblichkeit daraus, dass die Wohnungen zum Zeitpunkt des Verkaufes noch nicht zur Gänze fertiggestellt gewesen seien und er sowohl den Restausbau als auch die Ausstattung der einzelnen Objekte auf seine Rechnung und Gewähr übernommen habe.

Dementgegen könne allein aus der Übernahme der Kosten für den Restausbau nicht auf Gewerblichkeit geschlossen werden, zumal diese Kosten auch bei Verwendung der Objekte für Vermietungszwecke und somit im Bereich der Vermögensverwaltung in gleicher Höhe angefallen wären. Maßnahmen, um „ein Mehr“ an Einkünften zu erhalten, als sich alleine auf Grund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen ließe (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0188), seien – nach Ansicht der Betriebsprüfung – nicht ergriffen worden.

Es könne wohl kaum mit einer vernünftigen Vermietungsmöglichkeit einer halbfertigen Wohnung argumentiert werden. Genauso wenig könne behauptet werden, das Eingehen auf besondere Ausstattungswünsche eines potentiellen Mieters bei neu errichteten Mietwohnungen entspreche nicht der gängigen Praxis, zumal sich aus der vorliegenden Wohnungsbeschreibung zweifelsfrei ergebe, dass der Erwerber der Wohnung kostenfrei nur zwischen gleichwertigen Ausstattungsvarianten habe wählen können. Höherpreisige Materialien seien grundsätzlich zu Lasten des Käufers gegangen.

So ergebe sich aus der Wohnungsbeschreibung, dass der Erwerber bei einem vorgegebenen Fliesentyp kostenfrei lediglich zwischen gleichpreisigen anderen Mustern, Farben oder Ornamenten habe wählen können. Im Bereich der Bodenbeläge sei der Austausch gegen höherwertige Qualität gegen Aufpreis angeboten worden. Weiters seien noch Änderungen von der vorliegenden Ausstattungsbeschreibung vereinbart worden, die eher dem Bereich „Preisverhandlungen“ zuzuzählen seien, als dass sie eine Gewerblichkeit der Veräußerungsvorgänge bewirken würden. So habe es der Bw. im Fall X vertraglich übernommen, Parkettböden samt Sesselleisten in weiteren Räumen verlegen zu lassen, den

Sanitärbereich abzuändern und zu komplettieren, die Therme zu versetzen und in Betrieb zu nehmen, sowie die Küche zu verfliesen. Im Gegenzug habe die Käuferin die Mehrkosten für Fliesen, ein zusätzliches Waschbecken und eine Bodenangleichung übernommen. Derartige Vereinbarungen seien bei der Vermietung bei neu errichteten Wohnungen durchaus marktüblich und stellten nach Ansicht der Betriebsprüfung kein ausschlaggebendes Indiz für die Gewerblichkeit der Veräußerungsvorgänge dar.

Was das Argument der Übernahme der Gewährleistung betreffe, so könne nicht von einer freiwilligen Übernahme einer solchen Verpflichtung gesprochen werden. Vielmehr treffe den Errichter einer Eigentumswohnung die gesetzliche Gewährleistungsverpflichtung, der er sich auch im Bereich der Vermögensverwaltung nicht entziehen könne. Jedenfalls erscheine dieses Argument weder für sich alleine noch in Verbindung mit den oben beschriebenen Leistungen geeignet, eine Gewerblichkeit des Handelns anzunehmen.

Das Argument des planmäßigen Abverkaufes der Wohnungen könne seitens der Betriebsprüfung nicht nachvollzogen werden: Weder die Daten der Vertragsabschlüsse würden dafür sprechen, noch seien entsprechende Unterlagen, die eine solche Vorgehensweise dokumentierten, vorgelegt worden. Wenn der Bw. mit dem planmäßigen Abverkauf der Wohnungen argumentiere, stütze er sich vermutlich auf Teile der Ausführungen in den EStR Rz 5445, ohne die Gesamtheit dieser Aussage zu erkennen. Es mache einen Unterschied, ob jemand ein Grundstück ankaufe, baureif mache, ein Gebäude errichte und dieses zielstrebig zur Veräußerung bringe (planmäßige Vorgangsweise), oder ob jemand eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht erwerbe, Wohnungen zu diesem Zweck errichte und sich dann, wenn er die Ertragslosigkeit seiner Bemühungen erkenne, zur Wiederveräußerung entschieße (Vorgehensweise entsprechend dem Erkenntnisstand). Selbst wenn diese Wiederveräußerung planmäßig betrieben werde, könne nicht von einer insgesamt Planmäßigkeit ausgegangen werden.

Die Tatsache des Abverkaufes von sechs Wohnungen in einem Zeitraum von vier Jahren müsse insofern relativiert werden, als im Grunde ein einziges Objekt vorerst für Vermietungszwecke angekauft, adaptiert und nach Erkennen der Erfolglosigkeit in sechs Teileinheiten wieder veräußert worden sei.

Der Bw. beziehe sich in seiner Argumentation auf eine Entscheidung der FLD für Tirol vom 10. Juni 1994, veröffentlicht in SWK 1994, A 585, die dort wie folgt abgedruckt sei:

„Beabsichtigt der Abgabepflichtige auf einem soeben erworbenen Grundstück acht Eigentumswohnungen mit durchschnittlich 90 m² zu errichten, wobei sieben Wohnungen – möglichst noch vor Baubeginn – an verschiedene Interessenten veräußert werden sollen, liegt auch dann eine nachhaltige und damit gewerbliche Tätigkeit vor, wenn nicht die Absicht besteht, einen solchen „Vorgang“ zu wiederholen.“

Er verkenne dabei den Unterschied zum vorliegenden Fall: der genannten Entscheidung liege ein Sachverhalt zu Grunde, wo jemand von vornherein eine Liegenschaft mit der Absicht auf Errichtung und Veräußerung einer höheren Anzahl von Eigentumswohnungen erwerbe und dieses Vorhaben bereits vor Baubeginn zielstrebig umzusetzen versuche. Eine auf die Wiederveräußerung der einzelnen Wohnungen gerichtete planmäßige Vorgehensweise sei hier jedenfalls klar erkennbar; hingegen ergebe sich die Veräußerungsabsicht aus dem nachträglichen Erkennen der schwierigen Vermietbarkeit bzw. aus der angespannten finanziellen Situation, wie der Bw. in seiner Begründung selbst ausführe.

Die behauptete beabsichtigte Reinvestition der Mittel im gewerblichen Bereich habe weder stattgefunden, noch sei in irgendeiner Weise nachvollziehbar.

Letztlich vermeine der Bw., in der hohen Fremdkapitalquote sowie in der Dichte und der Kontinuität der Abverkäufe eine Gewerblichkeit erblicken zu können. Vermutlich beziehe er sich dabei auf einen Teil der Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 5445), übersehe dabei aber, dass es sich hier lediglich um Indizien handle, die in ihrer Gesamtheit zu sehen seien.

Eine betriebliche Tätigkeit liege daher immer dann vor, wenn die Gesamtheit der Aktivitäten objektiv erkennbar auf Wiederholung gerichtet sei, die planmäßige Ausnutzung des Vermögens durch Umschichtung, Veräußerung, Wiederbeschaffung und Wiederveräußerung hauptsächlich im Vordergrund stehe und daher im Vermögen Umlaufwerte sehe.

Im gegenständlichen Fall sei der Liegenschaftsanteil nachweislich für Vermietungszwecke angekauft und nachdem sich eine gewinnbringende Vermietung nicht realisieren habe lassen, in Teilen wieder abverkauft worden. Wiederholungsabsicht eines solchen Vorganges sei in keiner Weise erkennbar.

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb gehe von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus. Die Entscheidung richte sich danach, ob die zusätzlichen Aufwendungen einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Ertrag und/oder Nutzen erwarten ließen. Die Grenze der Vermögensverwaltung werde überschritten, wenn Maßnahmen gesetzt würden, um „ein Mehr“ an Einkünften zu erzielen, das sich alleine auf Grund des bloßen Kapitaleinsatzes nicht erreichen ließe (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Derartige Maßnahmen seien nicht erkennbar. Die tatsächlich erfolgten Leistungen hätten lediglich dazu gedient, einen optimalen Verkaufserlös zu erzielen, um den bereits erkennbaren Schaden so gering wie möglich zu halten. Der Bw. habe keine Aufgaben übernommen, welche er im Bereich der Vermögensverwaltung nicht auch hätte leisten müssen, um wirtschaftlich erfolgreich zu sein.

Nach der ständigen Judikatur sei die Frage, ob Vermögensnutzung von Privatvermögen (bloße Vermögensverwaltung) oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliege, immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen sei (VwGH 13.5.1988, 84/14/0077; VwGH 26.7.2000, 95/14/0161), was sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen lasse. In Zweifelsfällen werde darauf abzustellen sein, ob die Tätigkeit jenem Bild entspreche, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmache (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115).

Nach oben zitierter Verkehrsauffassung seien keine Indizien erkennbar, die wirklich überzeugend für eine gewerbliche Tätigkeit sprechen würden. Weder die berufliche Tätigkeit des Bw. noch sein Handeln vor und nach der streitgegenständlichen Transaktion ließen auf ein Engagement im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels schließen. Die von ihm gesetzten Aktivitäten seien nicht unterschiedlich zu jenen, welche zwangsläufig auch im Bereich der reinen Vermögensverwaltung anfielen.

Schließlich lasse der zeitliche Ablauf der Dinge, beginnend mit der vom Bw. nachgewiesenen Vermietungsabsicht den begründeten Schluss zu, dass eher eine auf Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten gerichtete Tätigkeit vorliege, als eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit durch Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder eine durch zusätzliche über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehende Tätigkeit (vgl. VwGH 22.6.1983, 81/13/0157).

Der gegenständliche Fall sei sachverhaltsmäßig mit jenem der Entscheidung des VwGH vom 30.9.1980, 317, 520/80, zu Grunde liegenden Sachverhalt vergleichbar. Der Gerichtshof sei bei Errichtung eines Gebäudes mit neun Garconnieren und ihrem kurzfristigen Abverkauf ins Wohnungseigentum von Vermögensverwaltung und nicht von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen.

Nach den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 5447) liege Vermögensverwaltung immer dann vor, wenn es sich bei der Grundstücksveräußerung um den Abschluss der privaten Nutzung handle und die Veräußerung zur Realisierung der während der Besitzzeit eingetretenen Substanzwertsteigerungen erfolge. Kennzeichen der (privaten) Vermögensverwaltung sei somit die Nutzung des Vermögens in Form der Fruchtziehung, an deren Ende zwar auch die Veräußerung des Vermögensgegenstandes stehe, dies jedoch nicht als eigentlicher Zweck der Gewinnerzielung, sondern als ein hinter die laufende Fruchtziehung zurücktretender Effekt. Dementsprechend könne auch dann Vermögensverwaltung vorliegen, wenn langfristig durch Vermietung und Verpachtung genutzter Grundbesitz in relativ kurzer Zeit verkauft werde.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers führte der Bw. mit Schriftsatz vom 28. April 2003 ergänzend aus:

Richtig sei, dass er im Februar 1996 einen nicht ausgebauten Dachboden von der Y Liegenschaftsverwaltungs GmbH erworben habe.

Entgegen den Ausführungen des Betriebsprüfers habe der Erwerb nicht ein einziges Objekt sondern bereits sechs Eigentumsflächen betroffen; der Wohnungseigentumsvertrag sei bereits am 25. Oktober 1995 abgeschlossen worden (sh. Kaufvertrag vom 9. April 1996). Die oben zitierte Entscheidung der FLD für Tirol habe daher einen gleichgelagerten Sachverhalt behandelt.

Sicherlich sei zum Zeitpunkt des Kaufes bzw. der Vorverhandlungen bis etwa Jänner/Februar 1997 zunächst die Vermietungsabsicht gegeben gewesen, da mit erhöhten Mieten durch die beabsichtigte Weltausstellung gerechnet werden konnte. Er habe daher im März 1996 zwei Immobilienvermittlungsgesellschaften mit der Vermietung beauftragt. Auf Grund der Absage der Weltausstellung habe er seine Vermietungsabsicht eingestellt und nunmehr ausschließlich die Veräußerung der Eigentumswohnungen planmäßig und zielstrebig betrieben.

Bereits zum Kaufzeitpunkt habe er eine mögliche Veräußerung eingeplant. Es sei auch ein Kaufvertragsentwurf sowie eine detaillierte Beschreibung des Bauvorhabens ausgearbeitet worden.

Die Nachschau im April 1999 habe ausschließlich die Jahre 1995 und 1996 betroffen. Er habe bereits damals bekanntgegeben, dass die Liegenschaft in weiterer Folge ausschließlich der Veräußerung zugeführt worden sei, sodass gewerblicher Grundstückshandel vorliege.

Untermauert werde dies dadurch, dass er am 1. März 1999 eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1997 mit einer Zahllast von 854.421,00 S eingereicht habe; gemäß § 12 Abs. 10 UStG habe eine Rückrechnung der 1996 geltend gemachten Vorsteuer durch die Tatsache der ausschließlichen Veräußerungsabsicht erfolgen müssen.

Die Ansicht des Finanzamtes – er habe sich nach Erkennen der Fehlinvestition entschlossen, das Objekt abzustoßen, um den finanziellen Schaden so gering wie möglich zu halten – sei nicht richtig. Zum Zeitpunkt der Aufgabe der Vermietungstätigkeit und des Entschlusses, sämtliche Eigentumswohnungen möglichst rasch zu veräußern, habe er mit einem Überschuss von etwa 2,6 Mio. S gerechnet, weil die Immobilienhändler von einem m²-Preis von 34.000,00 S ausgegangen seien.

Selbstverständlich habe im Zuge der Veräußerungen „ein Mehr“ an Einkünften erzielt werden können, da gerade durch die Übernahme der Ausbauarbeiten und der Gewährleistungspflichten für den Kunden ein entsprechend hoher Deckungsbeitrag zu erwarten gewesen sei. Auch habe der Kunde zwischen zwei Ausstattungsvarianten wählen können, bauliche Änderungen seien noch möglich gewesen. Auch hierin zeige sich, dass er gewerbsmäßig gehandelt habe. Bei einer reinen Vermögensverwaltung (Vermietung) wäre

den Mietern keinesfalls ein Mitspracherecht bei der Ausstattung und nur in geringem Umfang in Bezug auf bauliche Änderungen zugekommen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes, sei das Vorliegen einer Wiederholungsabsicht daraus ersichtlich, dass nach Erkennen der schwierigen Vermietbarkeit, die Veräußerung der noch vorhandenen fünf Eigentumswohnungen im Zeitraum 1997 bis 1999 durchgeführt worden sei.

Weiters werde auf mehrere spätere Vertragsverhandlungen verwiesen. So sei bereits am 14. September 1999 ein notarieller Vorvertrag zum Ankauf einer Liegenschaft in W abgeschlossen worden.

Es seien auch über Vermittlung der Immobiliengesellschaft, C-GmbH weitere Erwerbsverhandlungen getätigt worden.

Für die Beurteilung als gewerblicher Grundstückshandel, sei es nicht ausschlaggebend, ob bereits zum Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft die Veräußerung geplant sei oder ob die planmäßige Veräußerung nach zuvor geplanter Vermietung umgesetzt werde. Tatsächlich habe er ab dem Zeitpunkt des Entschlusses der Veräußerung die Vermietungsabsicht zur Gänze eingestellt; die Eigentumswohnungen seien ausschließlich nur mehr zum Verkauf am Markt unter Zuhilfenahme von Immobilienhändlern angeboten worden. Nunmehr habe er die Eigentumswohnungen als Ware (Umlaufvermögen) behandelt. Auch noch im Zuge der Verkaufsverhandlungen habe er zusätzlich gewerbliche Tätigkeiten – wie in den Kaufverträgen vereinbart – übernommen, wodurch deutlich das gewerbliche Tätigwerden und auch die Kriterien eines Gewerbebetriebes (Wiederholungsabsicht, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, etc.) zum Ausdruck kämen.

Die Qualifizierung der gegenständlichen Tätigkeit als Vermögensverwaltung sei daher durch die gesetzlichen Bestimmungen nicht gedeckt.

Der Bw. reichte in weiterer Folge die Abgabenerklärung für 2001 ein, in der er keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr erklärte.

Das Finanzamt führte eine erklärungskonforme Veranlagung durch, allerdings ohne den Verlustvortrag aus den Vorjahren (stammend aus den dort erklärten Einkünften aus gewerblichem Grundstückshandel) einkünftermindernd zu berücksichtigen (vorläufiger Bescheid vom 5. März 2004).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 9. März 2004 (eingelangt beim Finanzamt am 10. März 2004) Berufung und beantragte, die entsprechend der Einnahmen-/Ausgabenrechnung bekanntgegebenen – jedoch irrtümlich nicht erklärten – Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -38.912,50 S sowie den

Verlustvortrag in Höhe von 1.007.475,00 S zu berücksichtigen, da die Qualifikation des gewerblichen Grundstückshandels als Liebhabereibetrieb zu Unrecht erfolgt sei.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Der Bw. kaufte am 20. Februar 1996 von der Y Liegenschaftsverwaltungs GmbH 109/3815, 72/3815, 118/3815, 94/3815, 77/3815, 106/3815-Anteile der Liegenschaft AA, im Ausmaß von 1.383 m², zu einem Kaufpreis von 5.100.000,00 S.

Im Kaufvertrag sind im Wesentlichen folgende Regelungen getroffen:

Gegenstand des Kaufvertrages bilden die im Folgenden dargestellten Liegenschaftsanteile mit den Nutzungsrechten der diesen Anteilen zuzuordnenden Wohnungen:

109/3815-Anteile; diesen zugeordnet: Dachgeschoss Top 39;

72/3815-Anteile; diesen zugeordnet: Dachgeschoss Top 40;

118/3815-Anteile; diesen zugeordnet: Dachgeschoss Top 41;

94/3815-Anteile; diesen zugeordnet: Dachgeschoss Top 42;

77/3815-Anteile; diesen zugeordnet: Dachgeschoss Top 43;

106/3815-Anteile; diesen zugeordnet: Dachgeschoss Top 44;

jeweils an der im Punkt I. näher bezeichneten Liegenschaft (Pkt. II.1).

Der Kaufpreis beträgt 5.100.000,00 S zuzüglich der Grunderwerbsteuer von 178.500,00 S und ist bei Unterfertigung dieses Vertrages durch den Käufer treuhändig beim Vertragserrichter mit dem einseitig unwiderruflichen Auftrag zu erlegen. Festgehalten wird, dass der Rangordnungsbeschluss beim Vertragserrichter erliegt.

Der Kaufpreis ist zu verwenden wie folgt:

Der Betrag von 178.500,00 S ist unverzüglich nach der Vorschreibung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern diesem zu überweisen.

Der Betrag von 4.750.000,00 S samt Zinsen ist nach lastenfreier Einverleibung des Eigentumsrechtes des Käufers an die Verkäuferin auszufolgen.

Der Betrag von 350.000,00 S ist samt Zinsen unverzüglich nach Sanierung der Straßenfassade der Verkäuferin auszufolgen. Sofern der Käufer seiner Verpflichtung zum Dachbodenausbau gemäß Pkt. VII. des Vertrages nicht binnen 15 Monaten ab Vorliegen der rechtskräftigen behördlichen Bewilligung nachkommt, ist der Betrag von 350.000,00 S samt Zinsen jedenfalls

nach Fertigstellung der Sanierung der Straßenfassade der Verkäuferin auszufolgen, spätestens aber mit 31. März 1998, sofern sich die Verkäuferin zu diesem Zeitpunkt mit der Sanierung der Straßenfassade nicht in schuldhaftem Verzug befindet oder die Sanierung der Straßenfassade wesentlich mangelhaft durchgeführt hat (Pkt. IV).

Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den physischen Besitz und Genuss des Käufers erfolgt am Tag der Vertragsunterfertigung durch Übergabe der Liegenschaftspapiere und der bezug habenden Schlüssel. Mit diesem Tag gehen auch Gefahr, Nutzungen und Lasten des gesamten Vertragsgegenstandes auf den Käufer über (Pkt. V).

Festgehalten wird, dass bereits ein Wohnungseigentumsvertrag hinsichtlich sämtlicher kaufgegenständlicher Liegenschaftsanteile abgeschlossen wurde, welcher grundbücherlich jedoch noch nicht einverleibt wurde. Die Vertragsparteien erklären in Kenntnis des bezug habenden Wohnungseigentumsvertrages vom 25. Oktober 1995 zu sein.

Die Vertragsparteien verpflichten sich zur Einverleibung des Wohnungseigentums für die in Pkt. II genannten Wohnungen ob den in Pkt. I und II genannten Liegenschaftsanteilen. Die Kosten für die Einverleibung des Wohnungseigentums übernimmt die Verkäuferin.

Die Vertragsparteien verpflichten sich, sich einer allfälligen Änderung durch einen neuerlich zu erwirkenden behördlichen Bescheid über die Nutzwertfestsetzung ohne jede Einrede zu unterwerfen (ausgenommen offensichtlicher Irrtum) und alle Erklärungen abzugeben, Urkunden zu fertigen und Handlungen zu billigen, die zur unentgeltlichen Berichtigung ihrer Miteigentumsanteile auf die Mindestanteile und zur grundbücherlichen Durchführung solcher Anteilsübertragungen erforderlich sind (Pkt. VII 1).

Der Käufer erwirbt die unter Pkt. II bezeichneten Liegenschaftsanteile sowie die diesen zugeordneten Wohnungen zum Zwecke, den mit Bescheid vom 21. Juli 1995 bewilligten Dachbodenausbau durchzuführen. Der Bescheid wird zum integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Vertrages erklärt. Festzuhalten ist, dass der Käufer beabsichtigt, den Bauplan abzuändern. Die Baupläne des Architekten Dipl.-Ing. Herbert B, Variante 2 + 2 und Variante 3 + 3 werden zu integrierenden Vertragsbestandteilen erklärt. Die Durchführung des Dachbodenausbau es erfolgt gemäß einem dieser Baupläne. Festgehalten wird, dass sich bei Verwendung der Variante 3 + 3 die Nutzfläche auf 533,81 m² erhöht. Der Käufer verpflichtet sich, für die Kosten eines mit der Baubewilligung in Einklang stehenden Bauplanes aufzukommen (Pkt. VII 3).

Der Käufer verpflichtet sich insbesondere zu Folgendem:

- die bewilligungspflichtigen Arbeiten von befugten Gewerbsleuten auszuführen. Beabsichtigt ist, sich zur Anleitung und Kontrolle dieser Arbeiten des staatlich befugten und beeideten Zivilingenieurs für Bauwesen Dipl.-Ing. Rudolf F zu bedienen;

- auf gute Schallisolierung Bedacht zu nehmen;
- alle mit dem Ausbau oder der Erschließung verbundenen Kosten und Risiken zu tragen; er hat für alle im Haus durch die Bauführung entstandenen direkten und indirekten Schäden und Folgeschäden Ersatz zu leisten und den oder die jeweiligen übrigen Miteigentümer aus allen mit der Bauführung zusammenhängenden Schadenersatzansprüchen Dritter stets schad- und klaglos zu halten;
- die Baufertigstellung des gesamten Dachbodenausbaues hat spätestens mit dem Ablauf von 15 Monaten nach Vorliegen des erforderlichen Bewilligungsbescheides zu erfolgen. Als Fertigstellungstermin gilt jener Tag, an welchem der Käufer der zuständigen Baubehörde die Fertigstellung der Arbeiten angezeigt und gemäß dem vorliegenden Baubewilligungsbescheid schriftlich um die Erteilung der Benutzungsbewilligung angesucht hat;
- im Zuge dieses Ausbaues zur Verstärkung – sowie zur sachgerechten Neuverlegung – der Steigstränge für Strom, Gas und Wasser, soweit dies erforderlich ist. Diesbezüglich verpflichtet er sich nach Durchführung der Arbeiten zum Verputzen und Ausmalen der hiedurch beschädigten Mauerbestandteile;
- den Dachbodenausbau als Kaltdach auszuführen, mindestens in der Form, dass auf die vorhandene Dachkonstruktionen eine vollflächige Schalung aufgebracht wird, auf diese ein regendichtes Unterdach, eine Konterlattung mindestens 50x50 mm, darauf Lattung und keramische Dachdeckung und die Spenglerarbeiten gemäß Ö-Norm auszuführen;
- zur Durchführung einer Deckenverstärkung aus Beton nach Angaben des Statikers;
- zur fachgerechten Renovierung des Eingangsbereiches bis einschließlich zur ersten Halbstiege des Mezzanin;
- die Kosten der Herstellung der Einlagerungsräume laut Bescheid vom 21. Juli 1995 zu tragen;
- nach Beendigung der Durchführung des Dachbodenausbaues dies der Hausverwaltung unverzüglich mittels eingeschriebenen Briefes anzuzeigen (Pkt. VII 4).

Die Verkäuferin treffen folgende Verpflichtungen:

- die Straßenfassade innerhalb von sechs Monaten nach Fertigstellung der vom Käufer vorzunehmenden Bauarbeiten zu sanieren. Der Verkäuferin gegenüber wirkt die Fertigstellung der vom Käufer vorzunehmenden Bauarbeiten mit der rekommandierten schriftlichen Bekanntgabe von der Anzeige der Fertigstellung der Arbeiten gemäß dem vorliegenden Baubewilligungsbescheid, verbunden mit dem schriftlichen Ansuchen um Erteilung der Benutzungsbewilligung;
- bis spätestens 1. September 1996 einen Personenaufzug entsprechend den vorliegenden behördlichen Vorschriften betriebsbereit bereitzustellen;

- die nicht dem Dachboden zuzuordnenden Rauchfänge, soweit erforderlich, zu sanieren. Die Verkäuferin verpflichtet sich, diese Sanierungsarbeiten so rechtzeitig vorzunehmen, dass der Käufer dem behördlichen Auftrag zur Vorlage eines Rauchfangbefundes entsprechen kann;
- im Kellergeschoss die Einlagerungsräume gemäß dem Baubescheid vom 21. Juli 1995 bereitzustellen (Pkt. VII 5).

Am 30. Dezember 1996 verkaufte der Bw. von obiger Liegenschaft einen 94/3815-Anteil, Wohnung Top 42, an Dr. Elisabeth H um einen Kaufpreis von 2.900.000,00 S.

Am 19. Dezember 1997 verkaufte der Bw. von obiger Liegenschaft einen 109/3815-Anteil (durch eine Nachparifizierung geändert auf 102/3815-Anteil), Wohnung Top 39, an Bettina X um einen Kaufpreis von 2.800.000,00 S.

In diesem Kaufvertrag ist ua. Folgendes vereinbart:

Hinsichtlich des Kaufpreisrestbetrages von 280.000,00 S wird von den Vertragsparteien zusätzlich zu den unter a) und b) genannten Auszahlungsbedingungen der Abschluss der Sanierungsarbeiten entsprechend der Ausstattungsliste und der zwischen der verkaufenden Partei und der kaufenden Partei vereinbarten Änderungswünsche vereinbart. Die Erfüllung dieser vorgenannten Auszahlungsbedingung ist dem Urkundenverfasser durch ein von beiden Vertragsparteien zu unterfertigendes Bestätigungsschreiben nachzuweisen. Die Vertragsparteien vereinbaren bereits jetzt, dass der vorgenannte Abschluss der Sanierungsarbeiten nur diejenigen Arbeiten betrifft, die der kaufenden Partei von der verkaufenden Partei zugesagt worden sind und nicht solche, die außerhalb dieser Vereinbarung von der kaufenden Partei allein in Auftrag gegeben worden sind (Pkt. IV).

Die Fertigstellung der Wohnung erfolgt gemäß der Ausstattungsliste, welche zum integrierenden Bestandteil dieses Vertrages erklärt wird (Pkt. V).

Die Übertragung des Kaufobjektes in das Eigentum des Käufers erfolgt frei von jedweden Geldlasten oder Bestandrechten Dritter. Darüberhinaus haftet der Verkäufer nicht für ein bestimmtes Ausmaß oder ein besonderes Erträgnis des Kaufobjektes. Da es sich bei dem Kaufobjekt um eine neu ausgebaute Dachbodenwohnung samt Terrasse handelt, übernimmt die verkaufende Partei für sämtliche von ihm beziehungsweise in seinem Auftrage erfolgten Ausbauarbeiten die volle Gewährleistung für die Dauer der gesetzlichen Gewährleistungsfrist (Pkt. VI).

In der Ausstattungsbeschreibung als Bestandteil obigen Vertrages ist noch vermerkt:

Ausstattungsänderungen – die Kosten trägt der Verkäufer:

- Parkettböden in der ganzen Wohnung, (außer Bad, WC, Küche) Sesselleisten,

- Sanitärräume komplett ausgestattet – Waschbecken wird nach links versetzt, Badewanne ausgetauscht, Steckdose mit Sicherheitsdeckel;
- die gesamte Therme inkl. Kessel wird in das Eck versetzt, Füllvorrichtung angebracht und die Heizung in Betrieb gesetzt;
- Fliesen im Küchenraum verlegen;

Ausstattungsänderungen – die Kosten oder Teilkosten trägt der Käufer:

- Aufpreis von ca. 300,00 S pro m² für die Küchenfliesen;
- Kosten für das Waschbecken im WC;
- Bodenangleichung im offenen Raum Kosten ca. 1.600,00 S.

Im Zuge einer Nachschau (Bericht vom 13. April 1999) hat der Prüfer Folgendes festgestellt: Der Bw. erwarb 1996 einen Teil (Dachgeschoss) eines Gebäudes in W, A-Gasse, und baute es in weiterer Folge zu Wohnungen aus, um sie nach Fertigstellung zu vermieten. Da die Schulden ein sehr hohes Ausmaß erreicht hatten und ein Ende der Investitionen nicht absehbar war und die finanzierende Bank auf einen Verkauf drängte, entschloss sich der Bw. nach eigenen Angaben Ende 1996, die Wohnungen zu veräußern.

Die ursprüngliche Vermietungsabsicht wurde durch die Vorlage von Vermittlungsaufträgen an zwei Immobilienbüros nachgewiesen.

Insgesamt wurden sechs Wohnungen adaptiert und fünf Wohnungen bis zum Zeitpunkt der Nachschau verkauft.

1996 ist aus dem Verkauf der Wohnung Top 42 um 2.900.000,00 S kein Spekulationsgewinn angefallen.

Die Gesamtinvestitionen beliefen sich Ende 1996 auf 12.819.651,23 S.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass der Bw. sämtliche adaptierten Wohnungen verkauft hat:

- 30. Dezember 1996: Top 42 um 2.900.000,00 S
- 21. März 1997: Top 43 um 1.600.000,00 S
- 19. Dezember 1997: Top 39 um 2.800.000,00 S
- 19. Dezember 1997: Top 44 um 3.250.000,00 S
- 5. Februar 1998: Top 40 um 1.880.000,00 S
- 27. Mai 1999: Top 41 um 3.300.000,00 S.

Der Bw. hat zum Nachweis, dass bereits zum Kaufzeitpunkt des gegenständlichen Objektes auch eine mögliche Veräußerung eingeplant gewesen sei, einen Kaufvertragsentwurf (über die

Eigentumswohnung Top 39), der noch keine Daten beinhaltet, ebenso wie eine detaillierte Beschreibung des Bauvorhabens vorgelegt.

Die oben angeführte Baubeschreibung enthält ua. folgende Ausführungen:

Allgemeines:

Der Bw. behält sich vor, während der Planungsphase bzw. während der Bauzeit Verbesserungen bzw. Änderungen hinsichtlich der Ausstattung durchzuführen.

Sonderwünsche:

Gerne möchte ich Ihnen eine individuelle Ausstattung ermöglichen, muss aber darauf hinweisen, dass Änderungswünsche hinsichtlich der Maler- bzw. Tapeziererarbeiten, Farbe oder eine etwaige Musterung der Fliesen, Sonderwünsche für Bodenbeläge sowie sonstige zur Erstausrüstung gehörende Einrichtungsgegenstände bei rechtzeitiger Bestellung (!), DIREKT beim bauausführenden Handwerker schriftlich zu beantragen sind.

Für bauliche Änderungen stehen Ihnen die verantwortlichen Herren der örtlichen Bauleitung zur Verfügung. Sonderwünsche – soweit diese den Baufortschritt nicht verzögern und statisch möglich sind – können nur nach schriftlicher Auftragserteilung an die bauausführende Firma berücksichtigt werden.

Mehrkosten sind an die jeweils beauftragten Professionisten bzw. an die Baufirma zu entrichten.

Für Sonderwünsche – im Bereich von Grundrissänderungen – müssen selbstverständlich auch Plankorrekturen beim in der Folge erwähnten Architekten durchgeführt werden. Derartige Sonderleistungen müssen vom Wohnungseigentumswerber auch beim Architekten direkt beauftragt werden. Die dafür anfallenden Kosten trägt der Wohnungseigentumswerber.

Wenn mit dem Bau noch nicht begonnen ist, bzw. der Baufortschritt die gewünschten Änderungen noch nicht tangiert, kann man mit mir auch eine unbürokratische Lösung finden.

WICHTIG: Änderungen sind grundsätzlich möglich, sofern sie keine Verzögerung des Baues bewirken und nicht im Widerspruch zu behördlichen Auflagen stehen. Änderungswünsche, welche Qualitätsänderungen oder Entfall von der nachfolgenden Baubeschreibung angeführten Ausstattung und Einrichtungen beinhalten, sind nur nach Maßgabe der Bauordnung möglich.

Maßgebende Vertragsgrundlage bezüglich der angeführten Ausmaße sowie Art, Anzahl und Situierung der Sanitär- und sonstigen Einrichtungsgegenstände und Elektroausstattung sind nicht die im Katalog enthaltenen Pläne, sondern ausschließlich der anlässlich des Vertragsabschlusses vom Bw. ausgefolgte Polierplan im Maßstab 1:50.

Der Bw. hat zum Nachweis seiner Wiederholungsabsicht folgendes „Kaufanbot hinsichtlich Objekt S“, an die C-KG, mit der Bitte um Weiterleitung an den NN, gültig bis 31. Dezember 1999, vorgelegt:

„I. Vertragsgegenstand: Liegenschaft EZ BB im Ausmaß von 536 m² inklusive Zubehör, jedoch ohne Fahrnisse.

II. Kaufpreis: Der Kaufpreis beträgt 47.270.000,00 S.

Dieser Kaufpreis gilt vorbehaltlich nachstehender Bedingungen:

- dass das Gebäude frei von wesentlichen Mängeln ist,
- dass die Liegenschaft vollkommen frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten übergeben wird, und
- dass allenfalls zu übernehmende Bestandverhältnisse keine wesentlichen wirtschaftlichen Einschränkungen darstellen.

Da der Anbotsteller bisher keine Möglichkeit gehabt hat, das Objekt zu besichtigen, und ihm daher der genaue Zustand der Liegenschaft nicht bekannt ist, behält er sich vor, vor Kaufabschluss eine nähere Überprüfung der Liegenschaft durchzuführen.

Weiters behält sich der Anbotsteller die Einsichtnahme in bestehende allenfalls zu übernehmende Bestandverträge vor.“

Diesem Anbot wurde seitens des N nicht nähergetreten.

Der Bw. hat laut Auszug aus der Grundstücksdatenbank mit Ausnahme des Objektes „A-Gasse“ keine Grundkäufe bzw. Grundverkäufe getätigt.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Abgrenzung Gewerbebetrieb - Vermögensverwaltung:

Gemäß § 32 BAO liegt Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften 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.

Gemäß § 28 BAO ist Gewerbebetrieb im Sinn 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 noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist.

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.

Strittig ist, ob es sich bei dem vorliegenden Sachverhalt um eine gewerbliche Tätigkeit im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels (Bw.) oder um bloße Vermögensverwaltung (Betriebsprüfung) handelt.

Die Grundstücksgeschäfte begründen dann einen Gewerbebetrieb, einen sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, sofern der Tatbestand des § 23 Z 1 (§ 28 BAO) auch sonst erfüllt ist (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159; VwGH 25.2.2004, 99/13/0171; VwGH 26.2.2003, 98/13/0065; Jakom, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage 2008, § 23 Rz 81).

Der im § 28 BAO bzw. im § 23 Z 1 EStG 1988 definierte Begriff des Gewerbebetriebes ist ein eigenständiger (wirtschaftlicher) Begriff. Ein Gewerbebetrieb im abgabenrechtlichen Sinn liegt unabhängig davon vor, ob die Tätigkeit der Gewerbeordnung zuzuordnen ist, ob die Tätigkeit rechtswidrig (gesetzwidrig, sittenwidrig) ist oder ob der Betreffende Kammermitglied ist.

Für die Abgrenzung, ob eine Tätigkeit selbständig oder unselbständig ist, ist das Gesamtbild der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse ausschlaggebend. Besondere Bedeutung für die Annahme der Selbständigkeit kommt dem Bestehen eines Unternehmerrisikos und dem Fehlen einer persönlichen Weisungsgebundenheit und organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Auftraggebers zu.

Nachhaltigkeit liegt vor, wenn mehrere aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung der Tätigkeit hinweisen.

Die Gewinnabsicht lässt sich als Willensakt regelmäßig nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar auf Grund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhaltes feststellen.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn jemand nach außen erkennbar am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt und

hiebei die Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 28 Tz 1-5).

Unter Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) ist in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung, bei unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Verpachtung, zu verstehen. Steht eine Fruchtziehung im Vordergrund, schließen einzelne An- und Verkaufsvorgänge die Annahme einer Vermögensverwaltung noch nicht aus; tritt die Fruchtziehung in den Hintergrund und steht die Vermögensverwertung (Vermögensumschichtung) entscheidend im Vordergrund, liegt nicht mehr Vermögensverwaltung vor (Jakom, a.a.O., § 23 Rz 81).

Ob Vermögensnutzung (Nutzung der Liegenschaften durch Fruchtziehung) oder Vermögensumschichtung (Vermögensverwertung) im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falls zu lösen ist (VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028; VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159); entscheidend ist nicht die absolute Zahl an An- und Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059; VwGH 18.12.2001, 99/15/0155; VwGH 26.7.2000, 95/14/0161; Jakom, a.a.O., § 23 Rz 84).

Als Abgrenzungskriterium zwischen bloßer Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit kommt der Art und dem Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens (Häufigkeit und Umfang der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge) entscheidende Bedeutung zu. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn das Tätigwerden deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (Ritz, a.a.O., § 32 Tz 1). Je häufiger und in je größerem Umfang die Wirtschaftsgüter umgeschlagen werden, desto näher liegt die Annahme der Gewerblichkeit (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 23 Tz 14.1).

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159), also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten (Jakom, a.a.O., § 23 Rz 83). Es handelt sich dabei um einen Sonderfall der Frage, wann die Veräußerung von Privatvermögen zu einer gewerblichen Tätigkeit wird. Für die Einordnung von Einkünften unter § 23 Z 1 reicht es nicht aus, einzig und allein auf planmäßiges Verhalten des Steuerpflichtigen bei seiner Tätigkeit abzustellen. Nur wenn zusätzliche Umstände hinzutreten, kann die Planmäßigkeit als Teil eines

Gesamtbildes zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159).

Denn auch bei vernünftiger privater Vermögensverwaltung wird der Steuerpflichtige regelmäßig und planmäßig An- und Verkaufsaktivitäten setzen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 23 Tz 125).

Erst die für den Grundstückshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (zB VwGH 31.5.1983, 82/14/0188) oder der auf Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der Privatsphäre oder aus dem Bereich der betrieblichen Hilfsgeschäfte heraus und machen sie zu einer nachhaltigen Tätigkeit (VwGH 30.9.1980, 317/80; Jakom, a.a.O., § 23 Rz 86).

Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit ist ein Indiz für planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige, zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188, zum Erwerb von 68 Objekten in elf Jahren bei Veräußerung von 37 Objekten). Insbesondere stellt eine mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit keine Vermögensverwaltung, sondern einen Gewerbebetrieb dar (VwGH 7.11.1978, 727/76, Bild einer planmäßigen Tätigkeit). Hingegen begründet ein einmaliger Umsatz für sich keinen Gewerbebetrieb (Jakom, a.a.O., § 23 Rz 87 und 88).

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes liegt bei Errichtung von neun Eigentumswohnungen in einem Gebäude und kurzfristigem Abverkauf an verschiedene Abnehmer keine Gewerblichkeit vor (VwGH 30.9.1980, 317, 520/80). Gewerblichkeit liegt dann vor, wenn Mietwohngrundstücke planmäßig mit dem Ziel erworben werden, die darin befindlichen Wohnungen ins Wohnungseigentum zu verkaufen und die Verkäufe einen größeren Umfang erreichen (VwGH 16.2.1988, 87/14/0044). Dies gilt insbesondere dann, wenn sich derartige Vorgänge wiederholen (Kohler, ÖStZ 1983, 276; VwGH 31.5.1983, 82/14/0188 betreffend Parifizierung von neun Wohnungen bzw. acht Wohnungen in zwei Mietwohnhäusern im Zusammenhang mit weiteren Grundstücksumsätzen). Die Parifizierung von Wohnungen mit der Absicht, sie bei sich zufällig bietender Möglichkeit zu verkaufen, ist hingegen auch dann nicht gewerblich, wenn am betreffenden Objekt umfangreiche Adaptierungsarbeiten mit beträchtlichen Fremdmitteln vorgenommen werden (VwGH 16.2.1988, 87/14/0044).

Der Bw. hat im Februar 1996 einen unausgebauten Dachboden in W, A-Gasse, erworben. Geplant war der Ausbau von mehreren Eigentumswohnungen, wobei verschiedene Ausbauvarianten im Gespräch waren. Im Kaufvertrag (Pkt. VII.4) hat sich der Bw. verpflichtet,

die Baufertigstellung des gesamten Dachbodenausbaues spätestens mit dem Ablauf von 15 Monaten nach Vorliegen des erforderlichen Baubewilligungsbescheides durchzuführen.

Der Bw. hat sich für jene Ausbauvariante von sechs Wohnungen entschieden, die er in der Folge zu vermieten beabsichtigte, um die durch die geplante Weltausstellung Österreich/Ungarn zu erwartenden hohen Mieten zu lukrieren. Seine Vermietungsabsicht hat er durch die Vorlage von Vermittlungsaufträgen an zwei Immobilienbüros nachgewiesen.

Da die Schulden ein sehr hohes Ausmaß erreicht hatten, ein Ende der Investitionen nicht absehbar war und die finanzierende Bank auf einen Verkauf drängte, entschloss sich der Bw. nach eigenen Angaben Ende 1996, die Wohnungen zu veräußern.

Sämtliche Wohnungen waren bis Mai 1999 verkauft.

Unbestritten ist, dass die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung, nämlich die Vermietung und Verpachtung der Wohnungen, in der Planungs-, Kauf- und Bauphase im Vordergrund stand. Später hat der Bw. seine ursprüngliche Absicht aufgegeben und den Verkauf der Wohnungen betrieben. Darin vermeint der Bw. gewerbliches Handeln zu sehen.

Gewerbliches Handeln setzt – wie obige Ausführungen zeigen – ein planmäßiges Handeln voraus. Es reicht jedoch nicht aus, einzig und allein auf planmäßiges Verhalten des Steuerpflichtigen bei seiner Tätigkeit abzustellen. Nur wenn zusätzliche Umstände hinzutreten, kann die Planmäßigkeit als Teil eines Gesamtbildes zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen; denn auch bei vernünftiger privater Vermögensverwaltung wird der Steuerpflichtige regelmäßig und planmäßig An- und Verkaufsaktivitäten setzen. Erst die für den Grundstückshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz heben die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der Privatsphäre heraus. Dies bedeutet, dass die Kauf- und Verkaufstätigkeit einen größeren Umfang erreichen muss. Um von einer nachhaltigen Tätigkeit sprechen zu können, müssen sich derartige Vorgänge auch wiederholen.

Der Bw. hat zum Nachweis seiner Wiederholungsabsicht ein von ihm als „notariellen Vorvertrag“ titulierte Kaufanbot vom 14. September 1999 an die Columbus Immobilienvermittlungs GmbH & Co KG betreffend eine Liegenschaft in W, S-Straße, vorgelegt. In diesem „Vorvertrag“ bietet er dem NNN an, die Liegenschaft, an der der NNN zu diesem Zeitpunkt seinen Sitz hatte, um einen Kaufpreis von rd. 50 Mio. S zu übernehmen, ohne die Liegenschaft jemals vorher besichtigt oder mit dem Grundeigentümer Kontakt aufgenommen zu haben. Es haben in der Folge keine Kaufverhandlungen stattgefunden.

Es liegt außerhalb jeglicher Lebenserfahrung, ein Grundstück um einen derart hohen Kaufpreis erwerben zu wollen, ohne es besichtigt und sich über den genauen Zustand sowie über eventuelle Belastungen, Auflagen etc. informiert zu haben. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich hierbei um einen Versuch – eventuell als Reaktion auf die Nachschau im April 1999 – die Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit zu beweisen.

Im Übrigen haben keine weiteren An- und Verkäufe von Grundstücken mit Ausnahme des gegenständlichen Objektes stattgefunden.

Der Bw. vermeint darin, dass er im Zuge der Veräußerungen nicht bereits fertiggestellte Wohnungen zu einem vereinbarten Preis verkauft, sondern sowohl den Restausbau als auch die Ausstattung der einzelnen Eigentumswohnungen entsprechend den Vereinbarungen mit den Käufern auf seine Rechnung und die Gewährleistungen übernommen habe, gewerbliches Handeln zu erblicken.

Diese Argumente vermögen nicht zu überzeugen:

Der Bw. hat einen unausgebauten Dachboden gekauft und sich im Kaufvertrag verpflichtet, binnen 15 Monaten nach Vorliegen der erforderlichen Bewilligungen einen Ausbau von Wohnungen – selbstverständlich auf seine Kosten – durchzuführen. Die Tatsache, dass bereits zum Kaufzeitpunkt eine Parifizierung durchgeführt worden war, spricht nicht gegen eine Vermögensverwaltung. Auch bei einer beabsichtigten Vermietung von Wohnungen, ist für einen Dachbodenausbau in der Form eine Parifizierung notwendig.

Änderungswünsche hinsichtlich der Maler- und Tapeziererarbeiten, Farbe oder eine etwaige Musterung der Fliesen, Sonderwünsche für Bodenbeläge sowie sonstige zur Erstaussstattung gehörende Einrichtungsgegenstände waren laut Baubeschreibung von den Käufern direkt an die ausführenden Professionisten zu richten; ebenso waren die daraus entstehenden Mehrkosten direkt an diese zu bezahlen. Das Gleiche galt für Sonderwünsche im Bereich des Grundrisses.

Der Unabhängige Finanzsenat kann Gewerblichkeit im Hinblick auf die Übernahme der Kosten für den Restausbau nicht erkennen, zumal diese Kosten auf jeden Fall angefallen wären – unabhängig davon, ob die Wohnungen veräußert wurden oder ob sie vermietet worden wären.

Die Kosten für Ausstattungsänderungen trugen die Käufer (vgl. Kaufvertrag X).

Eine Berücksichtigung der Ausstattungswünsche der Käufer lässt ebenfalls nicht auf Gewerblichkeit schließen. Eine solche Vorgangsweise ist durchaus auch bei der beabsichtigten Vermietung neu errichteter Wohnungen üblich.

Was das Argument der Übernahme der Gewährleistung betrifft, so kann nicht von einer freiwilligen Übernahme einer solchen Verpflichtung gesprochen werden. Vielmehr trifft den Errichter von Eigentumswohnungen eine gesetzliche Verpflichtung, der er sich auch im Bereich der Vermögensverwaltung nicht entziehen kann.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass der Bw. keine – wie er vermeint zusätzlichen – Aufgaben übernommen hat, welche er im Bereich der Vermögensverwaltung nicht auch hätte leisten müssen, um wirtschaftlich erfolgreich zu sein.

Nach dem Gesamtbild des vorliegenden Sachverhaltes ist eine gewerbliche Tätigkeit nicht ableitbar. Vielmehr sprechen sämtliche gegebenen Umstände dafür, dass sich der Bw. – nach Erkennen der Sachlage (keine bzw. geringe Vermietbarkeit, beträchtlicher Fremdmiteileinsatz, drohender hoher Verlust, Drängen der Bank, die Situation zu bereinigen) entschlossen hat, die Wohnungen so rasch wie möglich zu veräußern, um den finanziellen Schaden so gering wie möglich zu halten. Letztendlich ist trotzdem ein Gesamtverlust von rd. 1,5 Mio. S übriggeblieben.

Ein gewerblicher Grundstückshandel ist demnach nicht gegeben.

Wenn kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt und auch eine Nutzung der Liegenschaften durch Fruchtziehung nicht erfolgt, handelt es sich um einen Vorgang in der nichtsteuerbaren Privatsphäre. Außerhalb eines gewerblichen Grundstückshandels werden Grundstücksgeschäfte daher nur dann erfasst, wenn sie innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist erfolgen (Doralt, a.a.O., § 23 Tz 127; Jakom, a.a.O., § 23 Rz 82).

Da im gegenständlichen Fall weder ein Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) noch eine (steuerpflichtige) Vermögensverwaltung – eine Vermietung der Eigentumswohnungen (Zwischenvermietung) hat tatsächlich nicht stattgefunden – vorliegt, war die zu beurteilende Tätigkeit der nichtsteuerbaren Privatsphäre zuzuordnen.

Die daraus entstandenen Verluste können daher nicht auf die Folgejahre einkünftermindernd vorgetragen werden.

Endgültigerklärung Einkommensteuer 2001:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt (Abs. 2).

Da nunmehr die Voraussetzungen für eine vorläufige Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, ist der Einkommensteuerbescheid 2001 für endgültig zu erklären (vgl. Ritz, a.a.O., § 200 Tz 11).

Der endgültige (endgültig erklärende) Bescheid muss nicht von derselben Behörde wie der vorläufige Bescheid erlassen werden (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131). Bei Übergang der Zuständigkeit obliegt die Erlassung des endgültigen (endgültig erklärenden) Bescheides somit der neu zuständigen Behörde (Ritz, a.a.O., § 200 Tz 12).

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. April 2009