



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 9

GZ. RV/2809-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch A.M.T., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bez. betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 sowie Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

## Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO vorliegen sowie, ob die Betätigung der Bw. einen über die private Vermögensverwaltung hinausgehenden gewerblichen Grundstückshandel darstellt.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. November 1999 errichteten die Herren A und B gemeinsam mit Frau C eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft, deren Gegenstand der Handel mit Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen, insbesondere von Eigentumswohnungen und Grundstücken sein soll.

Persönlich haftender Gesellschafter ist Herr A, Kommanditisten sind Herr B und Frau C (vgl. FN 47j).

Der Gewinn bzw. Verlust wird gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und zwischen den Gesellschaftern wie folgt aufgeteilt:

Herr A erhält 6 % und die Kommanditisten jeweils 47 %.

Bei der Bw. fand für das Jahr 1999 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Prüfungsbericht ausführlich dargestellt wurden:

### **1. Wiederaufnahme**

- Lt. Tz. 17 seien erst im Betriebsprüfungsverfahren die in Tz. 15 und 16 dargestellten Tatsachen und Umstände, wonach es sich im gegenständlichen Fall - entgegen der Behauptung der Bw. - nicht um einen gewerblichen Grundstückshandel handle, bekannt geworden.

### **2. Vermögensverwaltende Tätigkeit (vgl. Tz. 15 des Prüfungsberichtes):**

- Die Bw. habe mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 1999 die Liegenschaft T zu 100 % um 9.400.000 S erworben.
- Die Bw. habe für das Jahr 1999 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 9.400.882 S erklärt (= Kaufpreis + Notarkosten).
- Die Betriebsprüfung sei zur Überzeugung gelangt, dass im gegenständlichen Fall eine Vermögensverwaltung vorliegt, da die Tätigkeit der Bw. in der Hauptsache darin bestehe, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen.
- Auch durch etwaige Zu- und Verkäufe werde lt. VwGH die Annahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht ausgeschlossen.
- Weiters sei die Finanzierung durch Eigenkapital ein Hinweis darauf, dass sich keine Notwendigkeit ergeben habe, das erworbene Objekt in mehr oder weniger zeitnahem

Zusammenhang zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen, weshalb von einer im Vordergrund stehenden Vermögensnutzung auszugehen gewesen sei.

- Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher wie folgt festzusetzen gewesen (alle Beträge in Schilling):

<b>Feststellungen 1999</b>		
Anschaffungskosten:	9.400.000	
Anteil - Grund und Boden:	20 %	
Anteil - Gebäude:	80 %	7.520.000
Jahres - AfA (Gebäude vor 1915 errichtet):	2 %	150.400
Einnahmen V+V 1999:		0
Werbungskosten:	Notar Halbjahres-AfA	-882 -75.200
= Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen:		-76.082
Anteil Herr A	6 % v. -76.082 =	-4.564
Anteil Herr B	47 % v. -76.082 =	-35.759
Anteil Frau C	47 % v. -76.082 =	-35.759

Das Finanzamt nahm in der Folge das Verfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen abgeänderten Feststellungsbescheid, wobei es darin den Feststellungen der Betriebsprüfung folgte.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

### 1. Wiederaufnahme:

- Nach Ansicht der Bw. stelle die einzige Feststellung der Betriebsprüfung, wonach im gegenständlichen Fall keine gewerbliche Tätigkeit vorläge, sondern lediglich eine Vermögensverwaltung, keinen ausreichenden Wiederaufnahmegrund dar.
- Lt. Bw. seien weder Tatsachen noch Beweismittel neu hervorgekommen.

### 2. Vermögensverwaltende Tätigkeit:

- Lt. Gesellschaftsvertrag vom 25. November 1999 umfasse der ausschließliche Unternehmensgegenstand den Handel mit Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen, insbesondere von Eigentumswohnungen und Grundstücken.
- Mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 1999 sei von der Bw. die Mietwohnliegenschaft in T um einen Kaufpreis von 9.400.000 S erworben worden.
- Aufgrund der angewandten Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 habe sich für das Jahr 1999 ein Verlust in Höhe der entstandenen Anschaffungskosten für die gegenständliche Liegenschaft ergeben.

- Zur Erfüllung des Geschäftszweckes der Gesellschaft sei in weiterer Folge ein Nutzwertgutachten in Auftrag gegeben und an der Liegenschaft in T Wohnungseigentum begründet worden.
- Die Bw. habe mit der Hausverwaltung eine Strategie zur Vermarktung dieser Liegenschaft ausgearbeitet.  
Aufgrund der geringen Nachfrage nach Kleingeschäftslokalen sei den derzeitigen Mietern dieser Lokale der Kauf derselben angeboten worden.  
Auch würden konkrete Berechnungen über einen Eigenausbau des Dachbodens durchgeführt.
- Im Jahre 2001 sei Top 11 um 1.000.000 S veräußert worden.
- Der Geschäftsführer der Bw., der hauptberuflich im öffentlichen Dienst beschäftigt sei, bemühe sich auch über Inserate, Internet und der Teilnahme an Versteigerungen, um einen Zukauf neuer Liegenschaften, die dann saniert oder unsaniert weiterveräußert werden sollen.
- Nach Ansicht der Bw. könne bei einer, erst Ende 1999 aufgenommenen Tätigkeit, nicht von einer Vermögensverwaltung gesprochen werden, wo doch die einschlägige Judikatur von einer mehrjährigen Betrachtung ausgehe.  
Insbesondere spreche für einen gewerblichen Grundstückshandel:
  - \* Planmäßige, auf Wiederveräußerung der angeschafften Objekte gerichtete Erwerbsvorgänge.
  - \* Die im Gesellschaftsvertrag normierte Anschaffung zwecks Weiterveräußerung.
  - \* Die seitens der Bw. betriebene planmäßige, wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Weiterverkauf.
  - \* Die Ausnutzung von Marktverhältnissen.
  - \* Parifizierung der Liegenschaft.
  - \* Entfaltung von Verkaufsaktivitäten durch die Bw. bzw. beauftragter Dritter.
  - \* Veräußerung an verschiedene Interessenten.
  - \* Die Verwendung des Erlöses zum Erwerb weiterer Liegenschaften.
- Die Bw. beantrage daher die Qualifizierung der Einkünfte als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ sowie bei Nichtstattgabe die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 15. Oktober 2001 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

#### **1. Wiederaufnahme:**

- Erst im Betriebsprüfungsverfahren sei der Sachverhalt betreffend den behaupteten gewerblichen Grundstückshandel soweit ermittelt worden, dass die Feststellung, dass ein

solcher nicht vorliege, sondern es sich um eine bloße Vermögensverwaltung handle, getroffen werden konnte.

- Grundsätzlich sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben.

## **2. Vermögensverwaltende Tätigkeit:**

- Lt. Finanzamt sei immer darauf abzustellen, ob die Tätigkeit jenem Bild entspräche, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmache und einer privaten Vermögensverwaltung fremd sei.
- Im gegenständlichen Fall bestünde die Haupttätigkeit darin, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen.
- Innerhalb von drei Jahren sei nur eine einzige Liegenschaft erworben worden.
- Dem Nutzwertgutachten vom 5. April 2000 sei zu entnehmen, dass sich auf der Liegenschaft T 18 selbständige Räumlichkeiten befänden, von denen bis dato nur eine verkauft, 15 vermietet worden seien, eine Wohnung sowie der Dachboden leer stünden.

An der Verwendung der Geschäftslokale habe sich nichts geändert, d.h. sie seien beim Kauf der Liegenschaft T im Jahre 1999 bereits vermietet gewesen und seien auch nach wie vor vermietet.

- Auch im Berufungsverfahren seien von der Bw. keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden, wonach es zu einer anderslautenden Beurteilung gegenüber dem Betriebsprüfungsverfahren hätte kommen müssen.
- Das Finanzamt habe von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit ausgehen müssen, da eine Wiederholung von Grundstückskäufen nicht erkennbar sei, keine auf diese Tätigkeit ausgerichteten Handlungen gesetzt worden seien, das Beurteilungskriterium einer Objekt-Grenze (= weniger als drei Objekte) im Zusammenhang mit dem Gesamtbild der Verhältnisse ebenfalls nicht auf Gewerblichkeit habe schließen lassen und die 100 %ige Eigenkapitalquote auch ein Indiz gegen einen Grundstückshandel und für eine vermögensverwaltende Tätigkeit darstelle.
- Weiters werde darauf hingewiesen, dass bei einzelnen Zu- und Verkäufen alleine (Erlösverwendung zum Ankauf einer weiteren Liegenschaft) die Annahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht ausgeschlossen werde.

Die Bw. stellte daraufhin gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte nochmals die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Vorhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 22. April 2004 und 23. Juni 2004 wurde die steuerliche Vertreterin der Bw. ersucht, zu den Objekten R, S und T hinsichtlich der Erwerbs- und Verkaufsvorgänge näher Stellung zu nehmen.

In den Antwortschreiben vom 15. Juni 2004 sowie vom 2. August 2004 der steuerlichen Vertreterin führt diese ergänzend wie folgt aus:

Objekt T:

- Das Objekt T sei aus Eigenmitteln finanziert worden.
- Zum Zeitpunkt des Erwerbes des Objektes T seien die Geschäftslokale 1 und 2 sowie die Wohnungen Top 4, 5 und 11 leer gestanden.  
Top 10, 13 und 15 seien in Folge freigemacht worden.
- Die Parifizierung sei unmittelbar nach dem Ankauf im Jahre 2000 erfolgt, zwecks qualifiziertem Abverkauf der Wohnungen sowie der Dachbodenflächen in Wohnungseigentum, wobei ein Verkauf der Wohnungen an derzeitige Mieter aus Ertragsgründen nicht geplant sei.  
Der Verkauf sollte an hausfremde Personen, wie Anlegern von Vorsorgewohnungen oder Bauträger, erfolgen.
- Durch persönliche Initiative des Herrn A seien die Wohnungen Top 11 und 15 verkauft worden.  
Ein Kaufabschluss mit dem vom Immobilienbüro D namhaft gemachten Interessenten für den Dachboden sei wegen nicht akzeptabler Bedingungen nicht zustande gekommen.  
Herr A sowie Immobilienmakler seien um weitere Abverkäufe von Liegenschaftsanteilen beim Objekt T bemüht.

Objekt R:

- Der Kaufpreis für das Objekt R sei aus einem Teilverkauf am 20. Dezember 2001 sowie aus dem Verkauf von Top 11 des Objektes T am 30. November 2001 finanziert worden.
- Wegen Auffassungsunterschiede betreffend des Verkaufes der Liegenschaft sei der Anteil der Bw. an den Miteigentümer E veräußert worden.

Objekt S:

- Der Ankauf von Top 17 sei durch einen Bekannten des Herrn A zustande gekommen.
- Der Verkauf von Top 17 sei an die Firma E erfolgt.

Über eine Gewerbeberechtigung betreffend eines gewerblichen Grundstückhandels verfüge die Bw. nicht.

Weiters habe die Bw. keine Dienstnehmer im Rahmen des gewerblichen Grundstückhandels angestellt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Im gegenständlichen Fall sei die 3-Objektgrenze lt. BFH-Rechtsprechung erfüllt.
- Die Parifizierung der Wohnungen in T sei ein wesentliches Indiz für eine gewerbliche Handelstätigkeit.
- Die Bw. habe zwei weitere Liegenschaftsteile erworben und ebenfalls mit Gewinn veräußert.
- Geschäftslokale seien im Wohnungseigentum praktisch unverkäuflich.
- Zum Immobilienbüro D könne der steuerliche Vertreter keine näheren Auskünfte geben.
- Betreffend Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens verweise die Bw. auf die VwGH-Rechtsprechung, wonach die Beurteilung als Liebhaberei keinen Wiederaufnahmegrund darstelle. Dies müsse auch analog für die Einkünftequalifizierung als solche gelten.

Daraufhin erwiderte der Vertreter des Finanzamtes wie folgt:

- Die Bw. habe keine hinreichenden Anhaltspunkte darlegen können, wonach es sich bei der Tätigkeit der Bw. um einen gewerblichen Grundstückshandel handelt.

***Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:***

**1. Wiederaufnahme des Verfahrens:**

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wurde festgestellt, dass die Bw. ein bereits vermietetes Haus erworben hat und keinerlei sichtbare Handlungen nach außen tätigte, die parifizierten Wohnungen zu veräußern. Vielmehr wurde von der Betriebsprüfung – wie unter Tz. 15 des Bp-Berichtes ausgeführt – anhand der Mietzinslisten festgestellt, dass sogar bereits leerstehende Objekte nicht verkauft, sondern wieder vermietet wurden.

Die Betriebsprüfung konnte daher im gegenständlichen Fall nicht von einem fremdüblichen gewerblichen Grundstückshandel ausgehen, da die Bw., abgesehen von der Parifizierung des Objektes T, keinen erkennbaren systematisch organisierten Abverkauf durchführte, weshalb vielmehr von einer Vermögensverwaltung (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) auszugehen war, die eine von der Erklärung abweichende Einkunftsermittlung notwendig machte.

Die Bw. behauptet auch nicht, dass diese Umstände bereits vor Prüfungsbeginn der Abgabenbehörde im Veranlagungsverfahren bekannt gewesen seien.

Es ist damit unbestritten, dass erst im Zuge des Prüfungsverfahrens und somit nach Erlassung der Erstbescheide für die Besteuerung der Bw. maßgebliche Tatsachen und Umstände der Abgabenbehörde bekannt wurden.

Dass es für die Abgabenbehörde leicht möglich gewesen wäre, bereits früher diesbezügliche Ermittlungen einzuleiten, dies aber unterlassen wurde, ist für die Berechtigung, eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zu verfügen, unerheblich (vgl. die o.a. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Da bereits ein tauglicher Wiederaufnahmegrund für die Durchbrechung der Rechtskraft reicht, erweist sich die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Streitjahr auch aus den im gem. § 150 BAO erstatteten Bericht angeführten Gründen (so ist aus den vorgelegten Mietzinslisten ersichtlich, daß leerstehende Wohnungen und Lokale nicht verkauft, sondern weitervermietet wurden, was nicht auf einen gewerblichen Grundstückshandel hinweist; weiters war die Art und Weise der Verkaufsaktivitäten der Bw. der bescheiderlassenden Stelle bis zur Betriebsprüfung unbekannt) als zulässig (vgl. VwGH vom 16.9.2003, 98/14/0031).

Da die Kenntnis der oben angeführten Umstände - wie dem angefochtenen Sachbescheid zu entnehmen - zweifellos zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hätte, ist die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zulässig. Sie liegt im Ermessen der Abgabenbehörde.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen.

Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis.

Grundsätzlich ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (= Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (= Rechtskraft) zu geben.

Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., § 303 BAO, Rz. 38).

Da somit die steuerlichen Auswirkungen der Änderung, die ausschließlich auf den Wiederaufnahmsgrund zurückzuführen ist, in ihrem Gesamtausmaß keineswegs als geringfügig bezeichnet werden können, zumal im Gegensatz zum erklärten Verlust i.H.v. - 9.400.882 S nun ein Verlust i.H.v. -76.082 S in Ansatz zu bringen war, entspricht die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens sowohl den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit als auch jenen der Billigkeit.

Die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erfolgte daher unter Beachtung sämtlicher diesbezüglich normierter Kriterien zu Recht.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO war daher als unbegründet abzuweisen.

## 2. Vermögensverwaltung:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Am 13. Dezember 1999 wurde von der Bw. die Liegenschaft T zu 100 % mittels Eigenkapital erworben. Im Jahre 2000 erfolgte eine Parifizierung, um Interessenten einen Wohnungserwerb zu ermöglichen.  
Von den 21 im Hause befindlichen Magazinen, Lokalen, Wohnungen und Dachböden wurde am 30. November 2001 Top 11 um 1.000.000 S und am 19. Dezember 2003 Top 15 um rd. 1.320.000 S verkauft.  
Top 10 wurde zwar im Jahre 2000, nachdem eine Ablöse i.H.v. 1.992.000 S bezahlt wurde, freigemacht, jedoch erneut vermietet.  
Ebenso ist die mit 1. April 2004 geräumte Wohnung Top 13 wieder vermietet worden.

Das am 3. Mai 2001 der Bw. übermittelte Kaufanbot für den Dachboden der Liegenschaft T der Firma F wurde von der Bw. nicht angenommen.  
Auch die von der Firma D angebotenen Tops 1-5 und 10 wurden letztlich von der Bw. nicht verkauft.

Ein weiteres Auftreten in der Öffentlichkeit fand seitens der Bw. nicht statt, so wurden auch keine Inserate in Zeitungen oder Zeitschriften geschaltet.

Die beiden Tops 11 und 15 wurden ausschließlich durch persönliche Kontakte des Herrn A veräußert.

- b) Am 9. November 2001 erwarb die Bw. 2100/7000 an der Liegenschaft R um 3.165.000 S, die restlichen Anteile wurden von der Firma E erworben.  
Die mittels Eigenkapital erworbenen 2100/7000 wurden zum Teil (1400/7000) am 20. Dezember 2001 sowie am 2. April 2002 (700/7000) wegen Auffassungsunterschieden betreffend des Verkaufes der Liegenschaft an den Miteigentümer E veräußert.
- c) Schließlich wurde von der Bw. am 23. September 2003 Top 17 der Liegenschaft S um rd. 650.000 S (47.242 €) erworben und am 1. März 2004 unter Verlust an die Hausverwaltung E um rd. 644.000 S (46.800 €) verkauft.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen:

- zu a) Dass die bereits beim Kauf der Liegenschaft T leerstehenden Tops bzw. bereits vermieteten Tops bis auf die beiden o.a. Tops weiter einer Vermietung und keinem Verkauf zugeführt wurden, ist den vorgelegten Mietzinslisten und Kaufverträgen (Top 11 und 15) zu entnehmen.

zu b und c) Dieser Sachverhalt ist den vorgelegten Kaufverträgen sowie den Grundbuchsauzügen zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Das Tatbestandselement der **Nachhaltigkeit** erfordert, dass mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden sowie dass die ausgeübte Tätigkeit auf Wiederholung angelegt ist (VwGH 27.2.1997, 95/14/0115). Nachhaltigkeit liegt nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich wiederholt (dauernd) ausgeübt wird; auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder wenn aus den Umständen auf eine Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann (VwGH 10.3.1993, 91/13/0189).

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die bloße Vermietung einer Liegenschaft stellt grundsätzlich Vermögensverwaltung dar. Zur gewerblichen Tätigkeit wird sie erst dann, wenn besondere, damit im Regelfall nicht gegebene Umstände hinzutreten, durch die eine über die Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (VwGH 5.10.1994, 94/15/0059).

Wesentliche Bedeutung kommt dabei auch der Tatsache zu, dass die laufende Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 26.1.1994, ZI. 92/13/0144). Sollte eine derartige umfangreiche Verwaltungsarbeit mit der (bloßen) Vermietung verknüpft sein, so liegt bereits gewerbliche Vermietung vor.

Dies wurde aber von der Bw. bis dato nicht behauptet, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

Da die o.a. Objekte ausschließlich mit Eigenmittel finanziert wurden und sich somit keine Notwendigkeit ergab, die erworbenen Objekte in mehr oder wenigen zeitnahem Zusammenhang zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen, bildet dies ein wesentliches Indiz für eine vermögensverwaltende Tätigkeit und spricht gegen eine gewerbliche Tätigkeit (vgl. VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Betätigung bildet, wie ausgeführt, das Tatbestandselement der **Nachhaltigkeit**.

Unter Bezugnahme auf die zur Abgrenzung zwischen gewerblichem und privatem Grundstückshandel ergangenen jüngeren Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH X R 183/96), wonach als Richtschnur für diese Unterscheidung die von der Bw. auch in der mündlichen Verhandlung angeführten "Drei-Objekt-Grenze" herangezogen werden kann, erachtet der unabhängige Finanzsenat eine analoge Anwendung im gegenständlichen Fall für nicht zulässig.

Nach besagter Rechtsprechung agiert ein Grundstücksverkäufer in der Regel dann noch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung, wenn er nicht mehr als drei Immobilien innerhalb von fünf Jahren verkauft.

Bei Verkäufen von weniger als vier Objekten kann es sonach nur bei Hinzutreten weiterer gewichtiger Umstände bzw. Kriterien zur Annahme eines Gewerbebetriebes kommen.

Im gegenständlichen Fall ist von einem Überwiegen der privaten Vermögensverwaltung und nicht von einem gewerblichen Grundstückshandel aus folgenden Gründen auszugehen:

Das Objekt T eignet sich nach Ansicht der Abgabenbehörde trotz erfolgter Parifizierung nicht für einen organisierten Abverkauf der Wohnungen und Lokale, da die Wohnungen fast ausschließlich vermietet und nur unter Zahlung hoher Ablösebeträge freizubekommen sind, was wiederum wirtschaftlich nicht vertretbar ist.

Der Bw. tätigte innerhalb von vier Jahren bloß zwei Wohnungsverkäufe, was einem fremdüblichen gewerblichen Grundstückshandel auch widerspricht.

Auch beim Objekt S stellt sich die Frage der Wirtschaftlichkeit für die Bw., wo sie ein Objekt mit Verlust an die Hausverwaltung E verkaufte.

Die o.a. An- und Verkäufe stellen sich somit als "An- und Verkauf per Zufall" dar und nicht im Sinne eines professionellen Werbens in der Öffentlichkeit, wie es dem gewerblichen Grundstückshandel eigen ist.

Eine zufällige Anbahnung von gelegentlichem An- und Verkauf von Objekten über Bekannte stellt jedenfalls keinen systematisch organisierten Handel von Grundstücken (strategisches Auftreten am Markt) dar.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass von der Bw. die bestmögliche Veranlagung eines bereits vorhandenen Vermögens angestrebt wird, womit eindeutig die Vermögensnutzung im Vordergrund steht.

Dementsprechend wurden auch - wie aus den vorgelegten Zinslisten ersichtlich - freigemachte Tops nicht einem Verkauf, sondern wieder der Vermietung zugeführt.

Dass es im Sinne einer bestmöglichen Veranlagung auch zu An- und Verkäufen von Liegenschaften kommt, ändert nichts an dem Umstand, dass die Vermögensverwaltung im Vordergrund steht.

Auch beim Objekt R wurden von der Bw. keine fremdüblichen Verkaufsaktivitäten durch Inserate, Beauftragung von Immobilienbüros etc. gesetzt.

Der Verkauf des Objekts erfolgte schließlich an den Miteigentümer E (= zugleich Hausverwaltung des Objektes T), der das Objekt gemeinsam mit der Bw. erworben hatte.

Der An- und Weiterverkauf des Objekts S (Ankaufspreis i.H.v. 650.000 S und Verkaufspreis i.H.v. 644.000 S) widerspricht jeglichem wirtschaftlichen Handeln und ist nur damit erklärbar, dass entweder private Motive dafür ausschlaggebend waren, oder eine Fehlinvestition getätigt wurde. Beides spricht aber gegen einen systematisch betriebenen Grundstückshandel.

Das objektive Gesamtbild des gegenständlichen Falles ergibt somit im Rahmen einer mehrjährigen Betrachtung, dass nicht die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sondern die Vermögensverwaltung durch Vermietung (vgl. auch die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Haupttätigkeit der Bw. darin besteht, Erträge durch den Gebrauch, die Nutzung bzw. die Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen), was auch gelegentliche Zu- und Verkäufe von Liegenschaften nicht ändern (vgl. VwGH vom 13.5.1986, 84/14/0077).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. Oktober 2004