



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0676-G/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Herfried Leber, Steuerberater, 8055 Graz, Mitterstr. 18, vom 17. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. April 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw ist ein im Jahr 1951 gegründeter Verein. In den Körperschaftsteuererklärungen der Streitjahre bezeichnet er sich als Wohnbauunternehmen. Der Bw ist nicht im Firmenbuch protokolliert.

Die Statuten aus dem Gründungsjahr (Neufassung im Jahr 2002) sehen ua vor:

§ 2	
<i>Zweck des Vereines.</i>	
(1)	<i>Der Verein bezweckt:</i>

	a)	<i>Die Bildung und Förderung gemeinnütziger Wohnbau- und Siedlungsgemeinschaften.</i>
	b)	<i>Die Schaffung von Eigentumswohnungen im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes.</i>

- c) *Die Förderung des Wohnbau- und Siedlungswesens.*
- d) *Die Besserung der Wohn- und Mietverhältnisse.*
- e) *Die soziale Regelung des Mietzinses.*
- f) *Die Regelung des Verhältnisses zwischen den Miethaltern, bzw. Untermiethaltern einerseits und den Vermietern andererseits.*
- g) *Die Betreuung und Vertretung der Mitglieder in allen Wohnungs-, Miet- und Siedlungsangelegenheiten.*

(2) *In Verfolgung dieses Vereinszweckes bestehen die Aufgaben des Vereines:*

- a) *Antragstellung und Erstattung von Gutachten in Wohnbau- und allen anderen mietrechtlichen Angelegenheiten.*
- b) *Übernahme der Trägerschaft der Baumaßnahmen und Vertretung der Mitglieder den durchführenden Behörden gegenüber.*
- c) *Zusammenarbeit mit anderen verwandten Organisationen.*
- d) *Beschaffung und Erwerb von Grund und Boden im eigenen Namen und für Mitglieder zwecks Errichtung von Eigentumswohnungen, Eigenheimen und Wohnbauten.*
- e) *Erwirkung von Fondsdarlehen für den Wiederaufbau der durch Kriegseinwirkung zerstörten (bombenbeschädigten) Wohnhäuser.*
- f) *Beschaffung und Hingabe von Darlehen für die Errichtung von Eigentumswohn- und Siedlungsbauten.*
- g) *Führung der zur Erfüllung des Vereinszweckes erforderlichen gemeinsamen Einrichtungen.*
- h) *Beratung und Vertretung seiner Mitglieder in allen Rechtsfragen durch den Vereinsanwalt, soweit diese Wohnungs-, Miet- und Siedlungsangelegenheiten betreffen.*

§ 4

<i>Mittel und Art ihrer Aufbringung</i>	
<i>Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes werden aufgebracht:</i>	
1.)	<i>durch die einmaligen Beitrittsgebühren (Einschreibgebühren),</i>
2.)	<i>durch die laufenden Mitgliedsbeiträge,</i>
3.)	<i>durch die gemeinschaftliche Hilfe der für einen bestimmten Zweck interessierten Mitglieder,</i>
4.)	<i>durch Spenden und Zuwendungen aller Art,</i>
5.)	<i>durch Erträge aus Veranstaltungen und ev. Sammlungen.</i>

§ 13
<i>Auflösung des Vereines</i>
(1) <i>Die Auflösung des Vereines kann nur in einer zu diesem Zwecke einberufenen außerordentlichen Generalversammlung und nur mit 2/3-Mehrheit der Anwesenden stimmberechtigten Mitglieder beschlossen werden.</i>
(2) <i>Im Fall der freiwilligen Auflösung hat die gleiche Generalversammlung auch über die Verwertung des vorhandenen Vereinsvermögens zu beschließen, das auch bei einer behördlichen Auflösung einer Organisation mit gleichen oder ähnlichen Zwecken (einem wohltätigen Zweck) zufallen soll.</i>

Bis zum Jahr 1963 errichtete der Bw Wohnungseigentumsobjekte aus Mitteln der Wohnbauförderung. Diese Objekte wurden teilweise veräußert und teilweise vermietet.

In den Streitjahren waren folgende fünf Personen Vereinsmitglieder des Bw:

Name	Funktion
FR	Obmann
MV *)	Obmannstellvertreter
AK	Mitglied, Rechtsberater
EM	Kontrollrat
IA	Schriftführerin

*) MV ist der Neffe von FR.

Für die Streitjahre erklärte der Bw auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches - unter Berücksichtigung der Einkünfte aus der Veräußerung von zwei Wohnungen sowie von Zahlungen („Aufwandsentschädigungen“) an die Vereinsmitglieder - Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Betrag 801.789 S (2001) und 27.448,02 € (2002). Die Festsetzung der Körperschaftsteuern erfolgte erklärungsgemäß.

Ab Dezember 2004 führte das Finanzamt eine Außenprüfung beim Bw durch. Nach Abschluss dieser Außenprüfung im April 2005 setzte das Finanzamt unter Zugrundelegung eines Gewinnes im Betrag von 1.952.907 S (2001) und 134.113,02 € (2002) die Körperschaftsteuer für die Streitjahre im wieder aufgenommenen Verfahren mit den Bescheiden vom 14. April 2005 neu fest (Abgabennachforderungen: 30.050,79 € für 2001 und 36.266,09 € für 2002).

Gegen diese Bescheide hat der Bw mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters L vom 17. Mai 2005 Berufung erhoben.

Strittig ist, ob die Wohnungsveräußerungen ertragsteuerlich zu erfassen sind und ob die an die Vereinsmitglieder geleisteten Zahlungen („Aufwandsentschädigungen“) angemessen waren.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Dezember 2005 zur Entscheidung vor.

Den Antrag auf mündliche Verhandlung und den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat hat der Bw zurückgenommen.

Die Sach- und Rechtslage wurde am 12. September 2006 und am 15. November 2006 erörtert.

Zu den beiden Streitpunkten:

1. Steuerliche Erfassung der Wohnungsveräußerungen

Der Bw war seit seiner Gründung – soweit aus den Grazer Namensverzeichnissen des noch händisch geführten Grundbuches (Steiermärkisches Landesarchiv) und aus dem elektronischen Grundbuch ermittelbar - Eigentümerin folgender Liegenschaften:

Adresse	Grundbuch
N-Gasse_7	Grundbuch_1
K-Gasse_4 (S-Gasse_3)	Grundbuch_1
B-Gasse_12 (T-Platz_2) *)	Grundbuch_1
N-Gasse_35	Grundbuch_2
K-Gasse_6 *)	Grundbuch_2
M-Gasse_22 (A-Gasse_25) *)	Grundbuch_3
N-Gasse_4 *)	Grundbuch_3
B-Gasse_4 (Z-Gasse_69)	Grundbuch_3
A-Gasse_23	Grundbuch_3
Q-Gasse_8 *)	Grundbuch_4
W-Gasse_13 *)	Grundbuch_5

J-Strasse_28 *)	Grundbuch_6
S-Gasse_1 (S-Strasse_20) *)	Grundbuch_7

*) Liegenschaft war nach Umstellung des Grundbuchs auf elektronische Datenverarbeitung Gegenstand von Verkaufsvorgängen.

In den Jahren 1982 bis 1999 veräußerte der Bw Wohnungseigentumsobjekte wie folgt:

1982					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
N-Gasse_4	W 15	unbekannt	unbekannt	HV	Altmieter
1987					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
B-Gasse_12	W 12	unbekannt	unbekannt	WP	Altmieter
1990					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
W-Gasse_13	W 15	unbekannt	430.000 S	SM	Dachbodenausbau
	W 17	unbekannt	350.000 S	IS	Dachbodenausbau
	W 18	unbekannt	350.000 S	KH	Dachbodenausbau
	W 20	unbekannt	380.000 S	RL	Dachbodenausbau
	W 21	unbekannt	347.000 S	SJ	Dachbodenausbau
	W 22	unbekannt	441.000 S	GG	Dachbodenausbau
	W 23	unbekannt	264.000 S	GS	Dachbodenausbau
	W 24	unbekannt	435.000 S	KB	Dachbodenausbau
1991					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
W-Gasse_13	W 13	unbekannt	350.000 S	KM2	Dachbodenausbau
	W 25	unbekannt	280.000 S	GG2	Dachbodenausbau

1992					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
M-Gasse_22	W 19	unbekannt	unbekannt	KR	-
1996					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
M-Gasse_22	W 20	78,46 m ²	1,000.000 S	US	Angehörige des Altmieters
Q-Gasse_8	W 9	50,29 m ²	314.596 S	MN	Altmietter
1997					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
W-Gasse_13	W 7	75,56 m ²	470.000 S	HH	Altmietter
	W 10	88,00 m ²	840.000 S	FR2	
	W 11	87,00 m ²			
1998					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
W-Gasse_13	LR 2	42,81 m ²	85.620 S	HW	Altmietter
	LR 3	76,29 m ²	152.580 S	HW	Altmietter
	W 4	91,69 m ²	870.870 S	HW+CW	Altmietter
1999					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
W-Gasse_13	GR 6	41,84 m ²	334.720 S	LL	
	LR 9	27,17 m ²	217.360 S	JZ	Mutter von LL
	W 14	125,00 m ²	470.000 S	HM *)	Angehörige eines Funktionärs
S-Strasse_20	W 10	31,17 m ²	180.000 S	FE-GmbH	-

*) HM ist die Ehefrau von PM (Neffe von EM).

In den Streitjahren (2000 bis 2002) veräußerte der Bw Wohnungseigentumsobjekte wie folgt.

2001					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
B-Gasse_12	W 22	unbekannt	2,600.000 S	MW+BW	-
2002					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
K-Gasse_3 *)	W 22	unbekannt	2,900.000 S	KM	Angehörige eines Funktionärs

*) Der Bw hatte die Wohnung W 22 in der K-Gasse_3 (in der Folge: Wohnung KM) im Jahr 1996 um den Kaufpreis von 3,510.000 S von OM (Neffe von EM) außerbücherlich erworben. Die Käuferin KM ist Nichte von EM und die Schwester des seinerzeitigen Verkäufers OM.

In den Jahren danach (2003 und 2004) veräußerte der Bw die letzten ihm verbliebenen Wohnungen wie folgt:

2003					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
W-Gasse_13	GR 16	85,54 m ²	66.860 €	BF	Altmieter
2004					
Adresse	Objekt	Fläche (ca.)	Verkaufspreis	Erwerber	Anmerkung:
B-Gasse_12 *)	W 1	89,55 m ²	51.000 €	MV	Funktionär
K-Gasse_6	W 29	86,34 m ²	73.000 €	MV	Funktionär
W-Gasse_13	W 1	40,00 m ²	10 €	FR	Funktionär
	GR 5	92,00 m ²	36.000 €	GM	Altmieter
	GR 8	14,23 m ²	10.000 €	RC	Altmieter
	W 12	50,00 m ²	41.000 €	CW	Mieter
	W 19	unbekannt	29.069 €	GP	Altmieter
J-Strasse_28	W 12	81,50 m ²	45.000 €	MV	Funktionär

*) An der von MV erworbenen Wohnung W1 in der B-Gasse_12 hat FR nach einer Vereinbarung im Kaufvertrag das (verbücherte) Fruchtgenussrecht, weil dieser die Finanzierungskosten übernommen hat (laut Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 2006). Die Finanzierung der Wohnung unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechts dient der vorweggenommenen Erbfolge (laut Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juni 2006).

Im Zuge der genannten Außenprüfung brachte der Bw mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters (B) vom 21. Jänner 2005 („Anregung aus Wiederaufnahme des Verfahrens“) vor, dass sein Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln sei, weshalb Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Grund und Boden (nach Rz 6447 EStR 2000 pauschal 20%) nicht zu berücksichtigen gewesen wären. Daraus würden sich Reduktionen der Abgabenbemessungsgrundlage ergeben: 9.988 € (1998), 14.180,99 (1999), 29.463,50 € (2001) und 37.563,40 € (2002). Unabhängig davon habe sich die Tätigkeit des Bw in den letzten 30 bis 40 Jahren auf die Vermietung von Wohnungen beschränkt, weshalb gar kein Gewerbebetrieb vorliege. Die Einkünfte aus der Veräußerung der Wohnungen seien daher überhaupt nicht steuerpflichtig gewesen.

Das Finanzamt im Prüfungsverfahren die Rechtsansicht des Bw, die Wohnungsveräußerungen seien nicht steuerpflichtig, und begründete dies mit dem Vorliegen eines Grundstückshandels. Das Finanzamt bejahte jedoch die Rechtsansicht, dass Wertsteigerungen aus der Veräußerung von Grund und Boden nicht zu berücksichtigen gewesen wären. Als steuerliche Folge daraus schied das Finanzamt im Zusammenhang mit der Wohnung W 22 in der B-Gasse_12 (in der Folge „Wohnung MW+BW“) für das Jahr 2001 die Wertsteigerung von Grund und Boden im Betrag von 283.411 S („Erlösminderung“) aus (siehe Tz 3.1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung). Für das Jahr 2002 zog das Finanzamt hingegen keine steuerlichen Folgen, weil – so die Begründung – die Wohnung „KM“ mit Verlust veräußert worden sei (siehe Tz 3.2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung). Für die Jahre 1998 und 1999 kam das Finanzamt der Anregung der Bw auf Wiederaufnahme der Verfahren – ohne bescheidmäßig darüber abzusprechen – nicht nach (siehe Tz 2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Der Bw beantragt im die Berufung begründenden Scheiben seines steuerlichen Vertreters (L) vom 10. August 2005 eine Erlösminderung im Betrag von 398.411 S und begründet dies damit, dass im Jahr der Anschaffung auf der Liegenschaft B-Gasse_12 ein fünfstöckiges Gebäude errichtet worden und erst im Jahr 1959 ohne Baubewilligung noch eine Wohnung im sechsten Stock errichtet worden sei. Deshalb entfalls auf diese Wohnung kein anteiliger Bodenwert. Im Jahresabschluss 2001 sei daher auch kein anteiliger Bodenwert als Buchwertabgang verbucht worden. Weiters wendet sich der Bw in dem Schreiben unter

Hinweis auf Rechtsprechung, Richtlinien und Fachliteratur gegen die Steuerpflicht der Wohnungsveräußerungen. Es liege – so die Begründung - überhaupt kein Grundstückshandel vor, weil der Bw vor vielen Jahren seine gewerbliche Tätigkeit (Grundstückshandel) eingestellt habe. Dies sei zwar „steuerlich nie explizit so dargestellt“ worden, es wäre aber richtigerweise schon vor mehr als dreißig Jahren eine Betriebsaufgabe zu erklären gewesen, weil die Einstellung objektiv stattgefunden habe. Der Vereinszweck sei nur Indiz für „eine Zuordnung der Einkünfte“. Die im Eigentum der Bw verbliebenen Wohnungen seien vermietet und über Jahrzehnte als Anlagevermögen bilanziert worden. Die Vermietung sei auch nicht nur vorübergehend angelegt gewesen. Mit Ausnahme eines Dachgeschossausbaus in den Jahren 1979 und 1980 und infolge von Abnutzung notwendig gewordenen Sanierungsmaßnahmen seien seit mehr als 30 Jahren keine Bautätigkeiten oder Wohnungsankäufe und schon gar keine Wohnungsverkäufe erfolgt. Von einem noch bestehenden, auf den Abverkauf der Wohnungen gerichteten Plan könne keine Rede sein. Man müsste in diesem Fall unterstellen, dass trotz Verkaufsbemühungen in einem Zeitraum von 30 Jahren kein Geschäftsabschluss erfolgt sei. Dies könnte aber nicht der Fall sein, weil in den geprüften Jahren einige Wohnungen tatsächlich verkauft worden seien. Die Verkaufstätigkeit sei erst infolge des fortgeschrittenen Alters der Vereinsmitglieder wieder aufgenommen worden, weil man sich nicht mehr um die Wohnungen habe kümmern wollen. Eventuell könne aber auch unterstellt werden, dass der Bw mit Beginn des „Wohnungsabverkaufes“ seine betriebliche Tätigkeit wieder aufgenommen habe. Damit sei Ende der 90er Jahre eine Einlage der Wohnungen in das Betriebsvermögen erfolgt, wobei diese jedoch zum Zeitpunkt der Zuführung mit dem Teilwert zu bewerten seien. Diese Teilwerte müssten wohl in etwa dem späteren Verkaufspreis der Wohnungen entsprechen, sodass unterstellt werden könne, dass aus deren Veräußerung kein Gewinn entstanden sei.

Das Finanzamt führt dazu in einer gesonderten Begründung zu den diesbezüglich abweisenden Berufungsvorentscheidungen im Wesentlichen aus, dass von einer Einstellung des Grundstückshandels nicht auszugehen sei. Eine Betriebsaufgabe könne erst dann angenommen werden, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes tatsächlich veräußert würden. Solange dies nicht geschehe, sei der Betrieb nicht aufgegeben, sondern „der Eigentümer lässt ihn nur ruhen“. Zum 31. Dezember 1971 hätten sich noch 25 Wohnungen, ein Geschäftsraum und drei sonstige Räume im Betriebsvermögen des Bw befunden (lt. einem Aktenvermerk der früheren Betriebsprüfungsstelle). Es stehe demnach fest, dass die „Betriebsgrundlagen“ zu diesem Zeitpunkt zwar wesentlich reduziert, jedoch in einem solchen Ausmaß vorhanden gewesen seien, dass von einem einheitlichen Beendigungsvorgang nicht gesprochen werden könne. Vor allem hätte der Betriebszweck mit den verbleibenden Betriebsmitteln im eingeschränkten Umfang weiterhin erfüllt werden können. Das sei auch

dadurch belegt, dass der Bw selbst einräume, in den Streitjahren möglicherweise einen – mit dem früheren Gegenstand völlig identen – Gewerbebetrieb neu eröffnet zu haben. Und tatsächlich lasse der Abverkauf – laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung - von achtzehn Wohnungen allein im Zeitraum von 1998 bis 2002 betriebliche Dimensionen erkennen. Unabhängig vom Weiterbestand des steuerähnlichen Vermögens seien nach Außen hin keine erkennbaren Handlungen gesetzt worden, aus denen eine Betriebsaufgabe sonst hätte geschlossen werden können. Derartige Handlungen hätten „außerhalb von Verkaufsbemühungen“ auch darin bestehen können, den Vereinszweck zu ändern oder den Verein unter Aufgabe des bisherigen Vereinszwecks aufzulösen. Als im Jahr 2002 im Hinblick auf das neue Vereinsgesetz die Vereinsstatuten neu gefasst worden seien, sei als Vereinszweck ua. neu definiert worden: die Schaffung von Eigentumswohnungen, die Ausübung von Bauträgertätigkeiten, die Sanierung von Altbauwohnungen, der Ankauf und Verkauf von Immobilien, die Verwaltung von fremden Immobilien. Aus derartigen Absichtserklärungen könne nicht nur kein subjektives Indiz für den behaupteten Beendigungswillen abgeleitet werden, sondern werde im Gegenteil die Kontinuität weiterhin einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Gewerbebetrieb führen zu wollen, erst recht offenkundig. Allfällige unverbindliche Willensäußerungen der Vergangenheit, man wolle absehbar von der freiwilligen Auflösung Gebrauch machen (Geschäftsberichte und Bilanzen 1972 und 1973) erschienen damit geradezu widerlegt. Die Verwaltung von eigenem Liegenschaftsvermögen sei nicht nur typisches Wesensmerkmal der privaten Bewirtschaftung, sondern in eben derselben Weise auch des gewerblichen Grundstückshändlers und des gewerblichen Vermieters. Der hinter der Abgrenzung des Verwaltungsgerichtshofes stehende Gedanke, für Zwecke der Feststellung einer buchmäßig nicht erfassten Entnahme auf eine in der Außenwelt wahrnehmbare Umsetzung des Willens des Betriebsinhabers abzustellen, könne daher für derartige Betätigungen nicht allein aussagekräftig sein. Die Absicht eines Grundstückshändlers, Liegenschaften auf Dauer im Privat- oder Betriebsvermögen zu behalten, um daraus Vermietungseinkünfte zu erzielen, müsse anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Solche Umstände seien hier nicht belegt.

Der Bw hält dem im Schreiben seines steuerlichen Vertreters (L) vom 25. Oktober 2005 (Vorlageantrag) entgegen, dass im Zeitraum 1971 bis 1998 keinerlei betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden sei. Die vom Finanzamt für die Betriebsaufgabe geforderten nach außen erkennbaren Handlungen seien gesetzt worden, indem dauerhafte langfristige Mietverträge für die Wohnungen abgeschlossen worden seien. Im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels sei dies die einzige und wesentliche Maßnahme für den Wechsel in den Bereich der Vermögensverwaltung. Im Übrigen dürfe nochmals darauf hingewiesen werden, dass ein Zeitraum von 27 Jahren ohne gewerbliche Tätigkeit und mit durchgehender

Vermietung sämtlicher Wohnungen für sich allein schon ausreiche, um jeden Zweifel hinsichtlich der Tätigkeit auszuräumen. Vom Finanzamt werde „falsch interpretiert“, dass allein der Bestand an Wohnungen bereits ausreiche, um eine betriebliche Tätigkeit zu begründen. Mit den Ausführungen zur Änderung der Vereinsstatuten im Jahr 2002 könne das Finanzamt nichts gewinnen, weil „diese Tätigkeiten“ nach den streitgegenständlichen Jahren gesetzt worden seien. Zu den Ausführungen des Finanzamtes, dass das Verwalten von Liegenschaftsvermögen in selber Weise typisches Wesensmerkmal eines Grundstückshändlers oder gewerblichen Vermieters sei, sei ausgeführt, dass es sich wohl um einen sehr erfolglosen gewerblichen Grundstückshändler handeln müsste, wenn dieser in einem Zeitraum von 27 Jahren nicht in der Lage sei, auch nur ein einziges Grundstück zu veräußern. Selbstverständlich sei genau dieser Umstand nicht typisches Wesensmerkmal eines gewerblichen Grundstückshändlers, sondern der kurzfristige An- und Abverkauf von Liegenschaftsvermögen. Ausführungen zum gewerblichen Vermieter erübrigten sich, weil von einer gewerblichen Vermietung nicht die Rede sein könne. Die „Ausführungen“ in der Berufsbegründung zur Wertsteigerung bei Grund und Boden habe das Finanzamt überhaupt nicht behandelt.

Mit Vorhaltsbeantwortungsschreiben seines steuerlichen Vertreters (L) vom 8. Juni 2006 wird ua. vorgebracht, dass die Liegenschaften – mit Ausnahme der Wohnung KM – allesamt in den 50er- und 60er-Jahren (des vergangenen Jahrhunderts) errichtet bzw. Bombenschäden behoben worden seien. Der Bw habe bis 1967 lediglich eine Liegenschaft als Ganzes besessen, nämlich jene in der W-Gasse_13. Alle anderen Objekte seien einzelne Wohnungen gewesen, die zum Zeitpunkt der Errichtung bzw. Bombensanierung nicht verkauft worden seien oder hätten verkauft werden können, weil „Bombenopfer“ diesbezüglich Mietrechte besessen hätten. Seit 1967 seien bis Ende der 80-er Jahre (des vergangenen Jahrhunderts) keinerlei bauliche Tätigkeiten ausgeführt worden; vor dem Verkauf 1990 sei lediglich das Dachgeschoss in der W-Gasse_13 ausgebaut und sodann an Interessenten verkauft worden. Die bestehenden Wohnungen, in denen „Bombenopfer“ zum Teil fast unentgeltlich haben wohnen können, seien zusammen mit Wohnungen, die an Neumieter hätten vermietet werden können, zumindest von 1967 bis 1990 ausschließlich der Vermögensverwaltung zugeordnet.

Im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage am 15. November 2006 brachte FR vor, sowohl der Bw als auch die Verein-A (beide gegründet durch DA) hätten nach dem Krieg bombenbeschädigte Liegenschaften gekauft. Danach sei unter Einreichung von Bauplänen beim Ministerium ein Ansuchen um Bewilligung von geförderten Darlehen (Laufzeit 75 Jahre) zur 100%-igen Finanzierung der Neuerrichtung eines Gebäudes gestellt worden. An den Gebäuden habe Wohnungseigentum begründet werden müssen. Die Wohnungseigentumsobjekte seien verkauft worden, wobei mit der von den

Wohnungseigentumsbewerbern geleisteten Anzahlung die Anschaffungskosten des „Grundanteils“ bezahlt worden sei und diese das Darlehen anteilig übernommen hätten. Altmietern (also Personen, die schon vor der Kriegsbeschädigung der Liegenschaft Mieter waren) habe ein Wohnungseigentumsobjekt sofort zu Kauf angeboten werden müssen. Im Ablehnungsfall hätten die Altmietern in einer der neu errichteten Wohnungen als Mieter verbleiben dürfen. Nach dem Ausscheiden von DA (etwa im Jahr 1960) habe der Bw keine neuen Liegenschaften mehr erworben.

2. Zahlungen an die Vereinsmitglieder („Aufwandsentschädigungen“)

Der Bw leistete in den Streitjahren an die Vereinsmitglieder folgende Zahlungen als Aufwandsentschädigungen und machte diese auch als Betriebsausgaben geltend:

Name	2000	2001	2002
FR	122.000 S	506.000 S	36.264 €
MV	10.000 S	590.000 S	36.300 €
AK	10.000 S	300.000 S	29.000 €
EM	10.000 S	110.000 S	7.300 €
IA	10.000 S	10.000 S	727 €
Gesamt	162.000 S	1,516.000 S	109.591 €

Dem Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 19. Dezember 2001 betreffend „Jubiläumsgeld und Funktionsgebühren“ (in der Folge: ao Generalversammlungsprotokoll 2001) ist zu entnehmen, dass aus dem „Anlass des 50. Gründungsjahres“ den Vereinsmitgliedern (ausgenommen IA) „nach den Verdiensten für den Bw und nach den gegebenen finanziellen Möglichkeiten ein einmaliges Jubiläumsgeld ausgeschüttet wird“:

Obmann, Herrn FR einen Betrag von	300.000 S
Obmann-Stellvertreter, Herrn MV insbesondere wegen seiner Verdienste und Kreditbeschaffung (W-Gasse_13) einen Betrag von	480.000 S
Herrn AK, als langjähriges Mitglied und bewährten Rechtsberater einen Betrag von	220.000 S

Herrn EM, als langjähriger verdienstvoller Rechnungsprüfer einen Betrag von	60.000 S
---	----------

Das ao Generalversammlungsprotokoll 2001 sieht des weiteren vor, an den „Rechtsberater AK“ einen Betrag von 80.000 S zu bezahlen.

Dem Protokoll über die ordentliche Vorstandssitzung vom 14. Dezember 2002 (in der Folge: Generalversammlungsprotokoll 2002) ist unter dem Tagesordnungspunkt 2“ zu entnehmen, dass „aufgrund des überaus großen Erfolges“ (Anmerkung: gemeint ist der Verkauf der Wohnung MW+BW) nachfolgende „Vorstandgebühren“ vorgeschlagen werden:

Herrn FR als Verhandlungsleiter und Obmann	36.000 €
Herrn MV, als Bankkaufmann und Obmann-Stellvertreter	36.300 €
Herrn AK, als Rechtsberater	29.000 €
Herrn EM, als Berater und Kontrollrat	7.300 €
Frau IA	726 €

Dem Generalversammlungsprotokoll 2001 ist des weiteren zu entnehmen, dass die Finanzmittel aus den Einnahmen der Wohnung KM stammen.

FR und MV erklärten die Zahlungen nach Abzug eines Betriebsausgabenpauschales von 12% als Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder als sonstige Einkünfte für 2001 und 2002 zur Einkommensteuer. EM und AK erstatteten nach Beginn der erwähnten Außenprüfung Selbstanzeige beim Finanzamt wegen Nichterklärung der Aufwandsentschädigungen.

Im Zuge der Außenprüfung bezweifelte das Finanzamt die Angemessenheit der „Aufwandsentschädigungen“. Mit Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 18. Februar 2005 bestritt der steuerliche Vertreter der Bw (L) die mangelnde Angemessenheit und brachte dazu vor:

1) FR

Im Prüfungszeitraum hat FR jeden 2. Tag je 4 Stunden im Büro des [Bw] Dienst versehen und zwar Erledigung der laufenden Post, Telefondienst, Beantwortung von Anfragen und telefonische Akquisition der Wohnungskäufer.

Der [Bw] hat im Prüfungszeitraum einige Wohnungen erfolgreich verkauft. Üblicherweise verwendet man zur Abwicklung derartiger Rechtsgeschäfte einen Immobilienmakler und muss in diesem Fall im Extremfall der Begleichung der vollen Maklergebühr in Höhe bis zu 6% rechnen. Da diese Tätigkeit vom Verein von Seiten des Vorstandes erledigt wurde, hat man

sich im Sinne der obigen Ausführungen die Inanspruchnahme eines Maklers entsprechend erspart und dafür Kosten an FR ausbezahlt. Unter Berücksichtigung der Bemessungsgrundlagen in Form der erzielten Veräußerungspreise ergeben sich daraus fremdübliche Bezüge im Ausmaß von zumindest € 21.000,-.

Die Wesentlichste Tätigkeit erbrachte FR in diesem Zeitraum für die Akquisition der Wohnungskäufer. Ein Riesenproblem hiebei war es, die Mieter der vom Verein verwalteten Wohnungen zu überzeugen, die Wohnung zu kaufen, zumal diese einen relativ niedrigen Mietzins bezahlt haben. Nur mit enormen Zeitaufwand und entsprechender Überredungskünsten, sowie Auslagen für Bewirtungskosten und Geschenken war es möglich, in den Folgejahren den entsprechenden Erfolg zu erzielen.

Eine weitere Aufgabe von FR war die Betreuung der Altmietner sowie Besuche bei Rechtsanwälten und Notaren.

2) MV

Im Prüfungszeitraum wurde MV neben FR wie bereits unter 1) 2. Abs. beschrieben die ersparten Kosten in Höhe von € 14.000,-- ausbezahlt.

Wie unter 1) 3. Abs. beschrieben hat auch MV zusammen mit FR Akquisitionstätigkeiten in großem Umfang durchgeführt.

Weiters hat MV umfangreiche Beratungs- und Finanzierungsgespräche mit den Kaufanwältern geführt. Ohne die Kompetenz von MV in diesem Bereich wäre es somit wohl erforderlich gewesen, Beratung seitens eines Finanzdienstleisters in Anspruch zu nehmen und kann somit gesagt werden, dass für diese Tätigkeiten in einem nicht unwesentlichen Zeitaufwand Kosten angefallen wären.

Daneben hat MV umfangreiche Projektierungsgespräche geführt.

Zu den weiteren Aufgaben des MV zählte die Prüfung und Verwaltung der gesamten Konten und die Durchführung sämtlicher mit der Bank in Verbindung stehenden Geschäfte. Auch hier kann wieder davon ausgegangen werden, dass sich durch die Kenntnisse des Funktionärs Kosten hinsichtlich Finanzgebung, die üblicherweise zu zahlen wären nicht ergeben haben und dafür eine entsprechende Kostenersparnis eingetreten ist.

3) AK

AK war in den Jahren 2000, 2001 und 2002 als rechtlicher Berater des [Bw] tätig. Im Rahmen dieser Aufgabe hatte er einerseits den Vereinsvorstand rechtlich zu beraten, andererseits den rechtlich relevanten Briefverkehr zu führen.

Weiters hielt er Kontakt mit Rechtsanwälten und Notaren und erarbeitete Konzepte für die Veräußerung einzelner Wohnungen.

Daneben prüfte er im Auftrag des Vorstandes mögliche anzukaufende Objekte auf deren rechtliche Unbedenklichkeit.

AK hatte das gesamte Vertragswesen des [Bw] zu erledigen und zu überprüfen.

Der wöchentliche Tätigkeitsaufwand betrug in Durchschnitt 2,5 Stunden, wobei pro Stunde ein Betrag von € 190,-- als Gegenleistung angenommen wurde.

Pro Jahr hatte demnach AK Anspruch auf Bezahlung seiner Tätigkeiten mit einem Betrag von € 24.700,-- (gerechnet auf 52 Wochen zu 2,5 Stunden zu je € 190,--) der Betrag von € 190,-- /Std. ist als angemessen zu bezeichnen, da er im Fremdvergleich auch dann angefallen wäre, wenn eine Person vergleichbarer Qualifikation (z.B. ein Rechtsanwalt) mit der Übernahme der Tätigkeiten des AK beauftragt worden wäre.

AK war durchaus in der Lage, die beschriebenen Tätigkeiten auszuführen, zumal er als erfahrener [Beruf_anonymisiert] und ehemaliger [Funktion_anonymisiert]s über ausreichende Erfahrung und über entsprechende Qualifikation verfügte.

Der Restbetrag zu dem im Jahr 2001 überwiesenen Betrag von Ats 300.000,-- bzw. zu € 29.000,-- wurde als Jubiläumsgeld an AK ausbezahlt.

4) IA

IA hat den gesamten Schriftverkehr unter anderem auch die Sitzungsprotokolle des Vereines durchgeführt.

Zu den von IA bezogenen Einkünften wird ergänzend noch festgehalten, dass der im Bereich von Vereinsfunktionären geltende Satz von pauschalierten Betriebsausgaben bzw.

Werbungskosten von monatlich € 75,-- kaum überschritten wird und somit jedenfalls ein fremdüblicher Betrag gegeben ist.

5) EM

Im Prüfungszeitraum hat EM sämtliche Botengänge für den Verein erledigt. Weiters hat er Behördenwege und -besprechungen durchgeführt.

Ergänzend zur Tätigkeit des FR hat EM an den restlichen Tagen im Büro des [Bw] Dienst versehen.

Zu den weiteren Aufgaben zählte die Kontrolle der Geburung und der Buchhaltung, sowie die Erstellung der Analysen der jährlichen Jahresabschlüsse.

Das Finanzamt kürzte nach Abschluss der Außenprüfung im Zusammenhang mit den „Aufwandsentschädigungen“ die Betriebsausgaben für 2001 und 2002 und anerkannte – wie von der Bw für 2000 geltend gemacht - für diese beiden Jahre jeweils nur pauschal 162.000 S (entspricht 11.773 €; siehe Tz 5 bis 9 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Der Bw wendet zur Begründung seiner Berufung im Scheiben seines steuerlichen Vertreters (L) vom 10. August 2005 ein, die Vereinsfunktionäre hätten Leistungen für den Bw erbracht und seien hierfür entsprechend zu entlohnern. Der Anstieg der Funktionärsentschädigungen in den Jahren 2001 und 2002 sei dadurch zu erklären, dass der Bw beschlossen habe, alle im Besitz befindlichen Wohnungen in den Folgejahren zu veräußern. Von FR und MV sei in den Jahren 2001 und 2002 ein enormer Zeitaufwand für die Akquisition der Wohnungskäufer erforderlich gewesen. Die Entschädigungen hielten jedem Fremdvergleich stand.

Zu FR: Seine rechtliche Stellung sei mit der eines Geschäftsführers einer GmbH vergleichbar. Er habe ua den Betriebsablauf zu erledigen, wofür einem betriebsfremden Mitarbeiter ein monatliches Bruttogehalt von rund 10.550 S bzw. 763 € zu bezahlen gewesen wäre. Unter Zurechnung von 30% Lohnnebenkosten ergebe sich ein Jahresbetrag von rund 191.00 S bzw. 13.888 €. Für die in den Jahren 2001 und 2002 abgewickelten Wohnungsverkäufe seien der Bw Maklergebühren von insgesamt rund 21.000 € erspart worden. Im Jahr 2001 sei die Akquisition der Wohnungskäufer gestartet. Infolge der Berufstätigkeit der Wohnungskäufer seien die Besprechungstermine meist abends und an Wochenenden durchgeführt worden. In

den Jahren 2001 und 2002 seien hiefür monatlich rund 50 Stunden aufgewendet worden. Bei einem Stundensatz von 350 S (25,50 €) ergebe sich ein Jahresbetrag von 210.000 S (15.261 €). Somit ergebe sich für ihn in den Jahren 2001 und 2002 eine Aufwandsentschädigung von insgesamt 545.600 S bzw. 39.650 €.

Zu MV: Seine rechtliche Stellung sei mit der eines Prokuren vergleichbar. Für die in der Vorhaltsbeantwortung (Anm.: vom 10. Februar 2005) aufgelisteten Tätigkeiten wäre einem betriebsfremden Mitarbeiter ein monatliches Bruttogehalt von rund 6.200 S bzw. 450 € zu bezahlen gewesen. Unter Zurechnung von 30% Lohnnebenkosten ergebe sich hiefür ein Jahresbetrag von rund 112.840 S bzw. 8.200 €. In den Jahren 2001 und 2002 seien insgesamt rund 14.000 € an Maklergebühren eingespart worden. MV habe in den Jahren 2001 und 2002 zusammen mit FR Akquisitionstätigkeiten in großem Umfang durchgeführt. Der monatliche Stundenaufwand habe jeweils rund 40 Stunden betragen. Bei einem Stundensatz von 350 S (25,50 €) ergebe sich ein Jahresbetrag von 168.000 S (12.210 €).

Zu AK: Dieser habe sämtliche rechtlichen Angelegenheiten für den Verein erledigt, sonst von einem Rechtsanwalt zu erledigen gewesen wären. Der Stundensatz von 190 € pro Stunde halte jedem Fremdvergleich stand.

Zu IA: Zu deren Aufgaben habe der gesamte Schriftverkehr des Vereins, unter anderem auch die Abfassung der Sitzungsprotokolle, gezählt. Der hierfür im Bereich von Vereinsfunktionären geltende Satz von pauschalierten Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von rund 1.000 S bzw. 75 € werde hier nicht überschritten und halte somit jedem Fremdvergleich stand.

Zu EM: Zu seinen Aufgaben habe die Erledigung von Botengängen, Behördenwegen und Besprechungen mit Vertretern der zuständigen Behörden gehört. Außerdem habe er abwechselnd mit FR Bürodienst versehen. Die Tätigkeit sei mit der eines Kanzleimitarbeiters vergleichbar und es hätte einem betriebsfremden Mitarbeiter ein monatliches Bruttogehalt von rund 3.750 S bzw. 273 € bezahlt werden müssen. Unter Zurechnung von rund 30% Lohnnebenkosten ergebe sich hierfür ein Jahresbetrag von rund 68.250 S bzw. 4.960 €.

Der Bw beantragt daher die Anerkennung der Zahlungen („Aufwandsentschädigungen“) als Betriebsausgaben wie folgt:

Name	2001	2002
FR	506.000 S	36.264 €
MV	377.140 S	27.410 €

AK	300.000 S	24.700 €
EM	68.250 S	4.960 €
IA	10.000 S	727 €
Gesamt	1.261.390 S	94.061 €

Das Finanzamt führt dazu in einer gesonderten Begründung zu den auch diesbezüglich abweisenden Berufungsvorentscheidungen im Wesentlichen aus, bei den in den Jahren 2001 und 2002 ausbezahlten „Aufwandsentschädigungen“ habe es sich nahezu ausschließlich um eine Verteilung von „Liquidationsergebnissen“ gehandelt. Aus den Generalversammlungsprotokollen der Jahre 2000 bis 2002 ergebe sich zweifelsfrei, dass die „Vergütungen“ nicht nach Leistung oder Arbeitszeit bemessen worden seien. So sei nach dem Protokoll vom 19. Dezember 2001 der Beschluss gefasst worden, „anlässlich des 50-jährigen Bestandes des Bw nach den gegebenen finanziellen Möglichkeiten von mehr als 1 Million Schilling auszuschütten“. Die übrigen Auszahlungen von „Funktionsgebühren“ resultierten aus „erfolgreichen Veräußerungsgeschäften“ des Vereins.

Der Bw hält dem im Schreiben seines steuerlichen Vertreters (L) vom 25. Oktober 2005 (Vorlageantrag) entgegen, dass vor allem in den Jahren 2001 und 2002 vom Obmann und seinem Stellvertreter enorme Anstrengungen unternommen worden seien, um die Veräußerung der noch im Besitz befindlichen Wohnungen voranzutreiben. Dass hierfür entsprechende Entschädigungszahlungen geleistet worden seien, ergebe sich daraus, dass in diesen Jahren bereits konkrete Zusagen der Wohnungskäufer gemacht worden seien, aus denen erfolgreiche Veräußerungsgeschäfte resultierten. Das im Jahr 2001 beschlossene Jubiläumsgeld sei nicht nur wegen des 50-jährigen Bestandes des Bw, sondern primär für die geleisteten Arbeiten ausbezahlt worden. In den Vereinsprotokollen sei leider nicht deutlich niedergeschrieben worden, welche Leistungen von Funktionären tatsächlich erbracht worden seien, weil deren Erbringung für diese eine Selbstverständlichkeit gewesen und nicht gesondert als „Eigenlob“ protokolliert worden sei.

Im Vorhaltsbeantwortungsschreiben des steuerlichen Vertreters (L) vom 8. Juni 2006 wurde dem unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt, dass die Häuser W-Gasse_13, J-Strasse_28 und K-Gasse_6 von Hausverwaltern verwaltet worden seien. Von den Funktionären seien umfangreiche Akquisitionstätigkeiten durchgeführt worden. Dies habe vor allem die vermieteten Wohnungen betroffen, die größtenteils von den Wohnungsmietern gekauft worden seien. In diesen Fällen habe keine Notwendigkeit bestanden, die Wohnungen der Allgemeinheit zum Verkauf anzubieten, weil solche Wohnungen nicht veräußert werden. Für die

B-Gasse_12 seien Werbeeinschaltungen in den diversen Zeitungen „geschaltet“ und auch Realitätenbüros zur Verkaufsermittlung beauftragt worden.

Im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage am 12. September 2006 wurde den Vertretern der Bw vom Referenten vorgehalten, dass die Wohnung MW+BW im Jahr 2001 durch professionelle Vermittlung veräußert worden sei. Ab 2002 seien von den restlichen Wohnungen drei Wohnungen an MV, eine Wohnung an KM (Angehörige eines Funktionärs), jeweils eine Wohnung an vier Altmieter und eine Wohnung an CW veräußert worden. FR behauptete dazu, er habe einen großen zeitlichen Aufwand bezüglich der Wohnung MW+BW gehabt, um einen entsprechenden Kaufpreis zu erzielen. MV behauptete, einen entsprechenden zeitlichen Aufwand für seine Unterstützung von Erwerbern bei der Kreditaufnahme gehabt zu haben. Über Befragung des Referenten konnte sich MV nicht mehr daran erinnern, wem diese Unterstützung zuteil wurde. Die Vertreter der Bw wurden in der Folge ersucht, binnen 14 Tagen detaillierte Nachweise bezüglich seiner Leistungen im Zusammenhang mit den Wohnungsveräußerungen zu erbringen.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters (L) vom 19. Oktober 2006 brachte der Bw dem unabhängigen Finanzsenat eine „Aufschlüsselung der Leistungen“ zur Kenntnis. Darin wird unter weitgehender Wiederholung des Berufungsvorbringens ausgeführt:

Zu FR: Seine rechtliche Stellung und Tätigkeit sei mit der eines Geschäftsführers einer GmbH gleichzustellen. In den Jahren vor 2001 habe sich seine Arbeit auf rein administrative Tätigkeiten beschränkt. Da der Bw aber ab dem Jahr 2001 dazu übergegangen sei, die vorhandenen vermieteten Eigentumswohnungen zu verkaufen, habe sich auch der Umfang der Tätigkeit und sein Zeitaufwand geändert. In den Jahren vor 2001 habe seine Entlohnung der eines betriebsfremden Mitarbeiters mit einem monatlichen Bruttogehalt von 10.500 S (763 €) entsprochen. Nach Zurechnung der Lohnnebenkosten ergebe sich hierfür ein Betrag von 191.000 S (13.888 €) pro Jahr. Für diese Tätigkeit, die der Bw die Kosten eines Vereinsfremden erspart habe, habe er eine adäquate Aufwandsentschädigung erhalten, die sich im Lauf der Jahre verringert habe, weil die Anzahl der vermieteten Wohnungen infolge der geschickten Verkaufsstrategie abgenommen habe. Vor seiner Tätigkeit als Obmann der Bw sei FR Obmann der Verein-A tätig gewesen, aus der dann auch der Bw hervorgegangen sei. Im Rahmen dieser Funktion habe er die Verein-A neu strukturieren müssen, weil sein Vorgänger den Verein in wirtschaftliche Nöte geführt habe. Auf Grund seines wirtschaftlichen Geschickes und seines persönlichen Einsatzes sei es ihm gelungen, den Verein zu sanieren und am Markt gut zu positionieren. Dadurch sei schlussendlich auch die Spaltung in G-GmbH/[Bw] möglich gewesen. Auf Grund dieser leitenden Tätigkeit, die sich über Jahre hingezogen habe, habe sich FR ein immenses Wissen und Geschick im Bereich der

Wohnungswirtschaft angeeignet. Daher könne ein Stundensatz von 1.400 S (100 €) für Maklertätigkeiten und ähnliches als nicht übertrieben angesehen werden. Bedauerlicherweise habe FR darüber keine Stundenaufzeichnungen geführt, weil er sich der enormen Bedeutung dieser nicht bewusst gewesen sei. Er könne daher nur auf dem Schätzungswege seinen Zeitaufwand glaubhaft machen. Für die im Jahr 2001 verkaufte Wohnung MW+BW schätzt FR seinen Zeitaufwand auf mindestens 150 Stunden. Daraus ergebe sich für das Jahr 2001 eine Aufwandsentschädigung von 210.000 S. Für die Wohnungen W-Gasse_13 veranschlagte FR im Jahr 2001 einen Zeitaufwand von 40 Stunden. Dieser ergebe sich aus oftmaligen vergeblichen Versuchen, die Mieter der oben angeführten Wohnungen anzutreffen, weil jene aus beruflichen Gründen schwer erreichbar gewesen seien, bzw. aus Verkaufsgesprächen mit den Mietern. Im Jahr 2001 sei es FR aber leider nicht gelungen, die Mieter von den Vorteilen eines Ankaufs der Wohnungen zu überzeugen. Dies ergebe einen Betrag von 56.000 S. Weiters habe FR im Jahr 2001 35 Stunden für die Besichtigungen und Kaufgespräche von aus den Wohnungserlösen anzukaufenden Liegenschaften verwendet. Daraus ergebe sich eine Aufwandsentschädigung von 49.000 S. Hieraus ergebe sich ein Gesamtbetrag an Aufwandsentschädigung für 2001 von 506.100 S. Im Jahr 2002 seien FR für die administrativen Arbeiten ein Betrag in der Höhe von 13.888 € zugestanden. In diesem Jahr habe er die Verkaufsgespräche mit den Mietern der Wohnungen W-Gasse_13 forciert, um einen positiven Abschluss herbeizuführen. Die Mieter seien schwer vom möglichen Vorteil einer Eigentumswohnung zu überzeugen gewesen (mehrere seien noch im Besitz einer Mietvereinbarung auf Berechnungsbasis des "Friedenzinses" gewesen). FR habe die Mieter mit vorteilhaften Argumenten wie zum Beispiel Vererbungsmöglichkeit, Wiederverkauf, Vermietung und dergleichen mehr zu überzeugen versucht - seine Bemühungen hätten aber erst in den Jahren 2003 und 2004 gefruchtet, weil sich die Mieter lange Zeit nicht schlüssig gewesen seien. Für diese Tätigkeiten veranschlage FR einen Zeitaufwand von 70 Stunden, welcher einen Betrag von 7.000 € ergebe. Im Jahr 2002 habe FR die Verkaufsverhandlungen über die Wohnung KM zu einem positiven Abschluss gebracht. Für diese erfolgreichen Verhandlungen habe FR 25 Stunden benötigt, womit sich eine Aufwandsentschädigung von 2.500 € ergebe. Hieraus ergebe sich ein Gesamtaufwand an Aufwandsentschädigungen für 2002 von 23.388 €.

Zu MV: Seine rechtliche Stellung sei mit der eines Prokurstens gleichzustellen. Für seine administrativen Tätigkeiten für den Bw wären für eine vereinsfremde Person ab dem Jahr 2001 ein Bruttopreis inklusive Lohnnebenkosten von jährlich 112.840 S (8.200 €) aufzuwenden gewesen. In den Jahren 2001 und 2002 habe MV auch an den Verkaufsverhandlungen in erheblichem Stundenausmaß teilgenommen. Seine leitende Stellung in der Bank-S habe ihn geradezu für Gespräche über Wohnungskäufe und deren

Finanzierungen prädestiniert. Auf Grund seiner Qualifizierung könne ein Stundensatz von 1.400 S (100 €) nicht als überhöht angesehen werden. Hiermit ergebe sich für das Jahr 2001 für seine Tätigkeit in der Unterstützung von FR bei den Verkaufsverhandlungen der Wohnungen MW+BW, W-Gasse_13 sowie Liegenschaftsbesichtigungen einen Zeitaufwand von 225 Stunden. Daraus resultiere sich ein Betrag von 315.000 S. In diesem Jahr habe MV auch mehrere Finanzierungsgespräche mit KM, RD (RL) sowie rund 10 weiteren Personen, deren Namen ihm leider nicht mehr bekannt seien, geführt. Hierfür habe MV eine Aufwandsentschädigung von 16.800 S veranschlagt. Hieraus ergebe sich ein Gesamtbetrag an Aufwandsentschädigung für das Jahr 2001 von 444.640 S. Für das Jahr 2002 sei MV für die administrativen Arbeiten ein Betrag in Höhe von 8.200 € zugestanden. Für die Verkaufsgespräche W-Gasse_13 habe MV einen Zeitaufwand von 70 Stunden, für die Wohnung KM 25 Stunden veranschlagt. Hieraus ergebe sich für das Jahr 2002 eine Aufwandsentschädigung von 9.500 €. In diesem Jahr habe MV auch mehrere Finanzierungsgespräche mit Dr._Z, Frau-B, Herrn-K sowie rund 15 weiteren Personen geführt, deren Namen ihm leider nicht mehr bekannt seien. Hierfür habe MV eine Aufwandsentschädigung von 1.800 € veranschlagt. Es ergebe sich daher ein Gesamtbetrag an Aufwandsentschädigung für das Jahr 2002 von 19.500 €.

Zu AK: Da dieser im Jahr 2005 verstorben sei, könne nur auf die damaligen vorgelegten Zahlen zugegriffen werden. AK habe für das Jahr 2001 bei einem Stundensatz von 2.600 S einen Betrag von 299.000 S beantragt. Für das Jahr 2002 habe er einen Betrag von 24.700 € als Rechts- und Beratungskosten veranschlagt. Über die Aufgaben und Agenden des AK sei bereits ausführlich in der Vorhaltsbeantwortung der Betriebsprüfung vom 18. Dezember 2005 Stellung genommen worden.

Zu EM: Seine Tätigkeit sei mit der eines Kanzleimitarbeiters gleichzustellen. Für einen vereinsfremden Mitarbeiter hätte ab dem Jahr 2001 ein Bruttobetrag inklusive Lohnnebenkosten von jährlich 68.250 S bzw. im Jahr 2002 4.960 € aufgewendet werden müssen.

Beiliegend zu dem genannten Schreiben gab FR wie folgt eine Stellungnahme ab:

1. Allgemeines

Der [Bw] ist auch als Verein ein Betrieb wie jeder andere. Wir haben Bürozeiten, die vom Obmann bzw. Geschäftsführer besetzt worden sind und dies heute noch ist. Wir haben ein Festnetz. Handy und ein Postfach, diese muss ich bedienen. Das sind etwa 100 -120 Stunden im Monat. Nachdem wir aus Kostengründen kein Personal haben und ich dies als Geschäftsführer (bin in Pension) freiberuflich mache. Wir haben nicht nur mit den aufgezählten Mietern bzw. Wohnungseigentümern zu tun, sondern, da der Verein ja seit den 50-er Jahren besteht auch Anfragen über rechtliche Probleme zwischen den einzelnen Wohnungseigentümern und deren Hausverwaltungen. Ich bin doch ca. 40 Jahre mit dem

Wohnbau verbunden. Es ist auch schon aus freundschaftlichen Gründen erforderlich, Hausbesuche oder einer Einladung in irgendeinem Lokal nachzukommen. Ich bin auch ein interner Ombudsmann nach so langer Zeit. Übrigens, unser Prüfer hat mich zufällig zwei mal getroffen, wie ich vor dem Büro stand. Man muss jeden Tag die An- und Abreise rechnen. Da kommen schon Stunden zusammen. Der Geschäftsführerstundensatz ist kein Hausmeisterstundensatz aber ein Hausmeister wird gebraucht, wenn sperrige Post kommt, wenn wöchentlich das Büro gereinigt werden muss. Alle zwei Tage geht der Postkasten über. Ein großer Betrieb hat Organisationen, ich muss alles allein machen, dafür bin ich Geschäftsführer und muss dementsprechend entlohnt werden. Von den vielen, immer wieder anfallenden Wegen zu Rechtsanwälten, Behörden usw. will ich nicht sprechen. Man muss auch akzeptieren, dass diese Position das Privatleben bedeutend einschränkt. Ich wäre fehl am Platz, wenn ich solche Unkosten mache, und die Firma macht keine Gewinne. In der Wirtschaft müssen Sie immer das Endziel sehen: ERTRAG

Wenn ja, dann ist es o.k.. Damit profitiert der Staat und die Wirtschaft lebt. Schlecht wäre es, wir würden kaufmännisch nicht auf der Höhe sein und es käme zu einem Konkurs? Was hätte die Behörde davon?

2. Direkte Verkaufstätigkeit

Durch einen Irrtum der Landesregierung wurde nur der Verein-A die Gemeinnützigkeit zuerkannt. Davon erfuhrn wir erst einen Tag vor der Übernahme, daher ist der [Bw] nicht gemeinnützig. Man stellt sich so eine Fusion freundschaftlich vor, aber die Angelegenheit war so, als wollten sie uns fressen, sie konnten nicht genug Geld und Gegenstände zusammenraffen, und die Angestellten sollten nicht mehr mit uns reden dürfen.

Dabei haben wir 1966 über eine Revolution die Verein-A übernommen, wo auch der [Bw] miteingebunden war. Die Verein-A hatte ursprünglich ca. 8000 Mitglieder, wobei zum Zeitpunkt unserer Übernahme 3000 nicht im Grundbuch und 2500 trotz Anwartschaftsvertrag keine Wohnung hatten. Ich kam deshalb in den Vorstand, weil ich kaufmännisch vorgebildet war und zwei Wohnungsanwartschaften hatte, wo ich 15 Jahre lang auf die Verwirklichung wartete. Ich war als Geschäftsführer auch der Finanzminister mit einer jährlichen Bilanzsumme von A TS 200 -300 Mio. über einen Zeitraum von 22 Jahren, wobei ich für einen Personalkredit von A TS 3 Mio. persönlich mittels Wechsel haftete. Ich konnte beim Finanzamt . erreichen, dass die vorgeschrifte Grunderwerbsteuer in der Höhe von ca. A TS 3 Mio. zuerst gestundet und schließlich zur Gänze erlassen wurde. Falls es Sie näher interessieren sollte, kann ich über die größte Revolution der Steiermark im Jahre 1966 persönlich berichten. Nach der Fusion mit der G-GmbH standen wir vor dem Gerippe des [Bw]. Wir mussten in stundenlangen Aufarbeitungen die einzelnen Besitzungen ordnen. Wie Sie wissen stand der größte Anteil an Wohnungsanteilen und ein Haus In den Händen von Mietern. Es gab keine Unterlagen, wie Sie wissen, man musste mit kriminalistischen Fähigkeiten ausgestattet sein. Es musste in den Häusern einzeln gesucht werden, welche Rechte die einzelnen Mieter hatten. Es wurden auch die Hausbewohner befragt. Dieser Vorgang wiederholte sich mehrmals, weil die betroffenen Personen nicht angetroffen werden konnten. Bei diesen Erhebungen hat auch Herr MV mitgewirkt, der übrigens deshalb in den Vorstand des [Bw] kam, weil er schon in der Verein-A-Zeit (1966-1987) in den Abendstunden Bauabrechnungen durchführte, um meine Position zu stärken. Kostenlos! Auch Herr EM arbeitete auf Stundenbasis. In meiner Funktionsperiode hatten wir große Bautätigkeit, aber zu wenig Büroräume. Es gab noch mehr Nacharbeiter. Ich ging täglich zwischen 23.30 Uhr und 0.30 Uhr vom Büro. Wenn ich Sprechtag hatte, kam ich in den Anfangsjahren erst um ca. 1.30 Uhr vom Büro. Wenn Sie die alten Bilanzunterlagen des [Bw] sichteten, werden Sie feststellen, dass trotz vieler Arbeit keine Gebühren ausgezahlt wurden. Kein Geld - keine Musi!

3. Verkauf Wohnung MW+BW

In der B-Gasse_12, 6. Stock, war die Verein-A bis 1987 eingemietet. Ebenfalls auch im Erdgeschoss. Der Eigentümer war der [Bw]. Miete wurde nie bezahlt. Es handelte sich um ein Terrassengeschoss dass als "Schwarzbau" nachträglich in den 50-er Jahren aufgebaut wurde. Ich schildere dies so ausführlich, weil alle [Bw]-Projekte keine einfachen waren. Durch den "Schwarzbau" hat die Parifizierung nicht gestimmt. Ein Verkauf war mit großen Schwierigkeiten verbunden. Die Räume sind seit den 50-er Jahren nie renoviert worden, daher der Zustand total abgewohnt und die Terrassenverkleidung (Holz) ohne Lackierung und teilweise morsch. Es hat ein Gutachten gegeben mit S 1,5 Mio. Die Lage war exelent zur Oper. Wenn Sie vom Makler sprechen? Was tut er? Er bringt Interessenten, sonst aber nichts. Ich bin mit der Preisvorstellung von S 2.800.000,-- als verrückt gehalten worden? Natürlich dauert so eine Sache, wenn sie gelingen sollte wie hier, über ein Jahr. Das ständige hin- und herfahren macht über 150 Stunden. Von den vielen Bewerbern, die nur heiße Luft verbreitet haben, möchte ich den Mantel des Schweigens breiten. Im konkreten Fall hatte der präsumtive Kaufanwärter Wünsche, die als Bedingung zum verlangten Preis standen.

1. Ein zusätzliches Fenster in den Hof.

2. 3 m² vom Stiegenhaus, weil es im letzten Stock war würde es keine Rolle spielen

Bis solche Wünsche direkt an die Miteigentümer dringen, vergehen Monate. Rundschreiben, persönliche Besuche, kleine Aufmerksamkeiten usw.. Letztlich Erfolg null, weil viele Eigentümer nicht erreicht werden konnten. Sofort viel der Preis auf S 2,4 Mio. Wieder vergingen Monate, neue Bewerber kamen, aber der Preis war um längen zu hoch. Nach monatelangem Studium von Gesetzen kam neues Licht in die Sache. Nachdem es ein Dachgeschoss ist, stehen Teile davon in gemeinsamen Eigentum. (Terrassenboden, teilweise Holzverkleidung) Es begannen neue Verhandlungen mit den Eigentümern, wieder Schriftverkehr hin und her, Streit und ein gerichtliches Verfahren. Endergebnis: Kompromiss Kaupreis S 2,6 Mio., neue Parifizierung notwendig.

Ich habe mich entschlossen, den Fall einigermaßen ausführlich wiederzugeben, an dem natürlich auch Herr MV großen Anteil hatte.

Dies ist nur ein konkreter Fall, daneben laufen die normalen Arbeiten. Wenn ich Geschäftsführer in einer GmbH wäre, frägt keiner nach meinem Einkommen. Ich habe genauso das Recht, mein Bärenfell zum besten Preis zu verkaufen, noch dazu, wenn ich ein ordentlicher Steuerzahler bin.

Am 9. November 2006 erläuterte FR über telefonische Anfrage des unabhängigen Finanzsenates den entstehungsgeschichtlichen Zusammenhang zwischen der Bw, dem Verein „A“ (Verein-A) und der G. (G-GmbH). Demnach hätten der Bw und die Verein-A unabhängig nebeneinander bestanden. Die G-GmbH sei 1986 aus politischen Gründen mit Förderungsgeldern vom Land gegründet worden, um die Verein-A aufzunehmen. Der Bw sei von diesen Vorgängen nicht betroffen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Steuerliche Erfassung der Wohnungsveräußerungen

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0059, entschieden hat, ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie

den Rahmen der Vermögensverwaltung übersteigt. Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen (vgl. auch VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (vgl. z.B. auch VwGH 18.12.2001, 99/15/0155).

Vorweg ist festzuhalten, dass alle Wohnungseigentumsobjekte der Bw (ausgenommene Wohnung K-Gasse_3) mit Mitteln des Wohnhaus-Wiederaufbaufonds wiederhergestellt wurden. § 20 Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz bestimmt:

(1) Der Hauseigentümer hat die Miete der Wohnräume (Geschäftsräume), die mit Fondshilfe wiederhergestellt wurden oder werden, demjenigen, der im Zeitpunkt der Kriegseinwirkung Hauptmieter dieser Räume war - im folgenden Altmietter genannt - anzubieten. Ist der Altmietter verstorben, so treten an seine Stelle seine nahen Angehörigen (§ 19 Abs. 2 Z. 11 des Mietengesetzes), die mit ihm bei Eintritt der Kriegseinwirkung im gemeinsamen Haushalt gelebt, bei Geschäftsräumen mit ihm gemeinsam in diesem Geschäft gearbeitet oder aus dessen Erträgnissen den Unterhalt bezogen haben. Das Angebot ist vor der erstmaligen Vermietung, erstmaligen Einräumung eines anderen Benützungsrechtes an Dritte oder erstmaligen Übernahme in Eigenbenützung, frühestens jedoch vier Monate nach Bewilligung der Fondshilfe zu stellen. Zur Abgabe des Angebotes genügt die Absendung eines eingeschriebenen Briefes. Der Hauseigentümer hat längstens binnen einer Woche nach Bewilligung der Fondshilfe der Gemeinde die Anzahl und Größe der vor dem Eintritt des Kriegsschadens vorhanden gewesenen und der bei der Wiederherstellung in Aussicht genommenen Wohnungen (Geschäftsräume), ferner Name und Anschrift der Altmietter (soweit letztere für den Hauseigentümer feststellbar ist) bekanntzugeben. Die Gemeinde hat diese Angaben nach Überprüfung der Anschrift der Altmietter für jedes Haus gesondert durch Anschlag an der Amtstafel durch zwei Monate kundzumachen. Das Anbotschreiben des Hauseigentümers ist an die in der Kundmachung der Gemeinde ersichtliche Anschrift des Altmeisters zu richten; sofern jedoch die Gemeinde innerhalb von zwei Monaten nach Bewilligung der Fondshilfe eine Kundmachung nicht vornimmt, ist das Angebot an die Anschrift des Altmeisters zu richten, die auf Ansuchen des Hauseigentümers von dem nach Lage des beschädigten Hauses zuständigen Meldeamt bekanntgegeben wird. Ist nach Mitteilung dieses Meldeamtes die genaue Anschrift des Altmeisters nicht bekannt oder der Altmeister verstorben, so genügt die Absendung des Angebotes an die zuletzt bekannte Anschrift. Der Altmeister (seine nahen Angehörigen) muß binnen dreißig Tagen das Angebot annehmen, widrigenfalls das Optionsrecht erloschen ist.

(2) Soll an den wiederherzustellenden oder wiederhergestellten Wohnräumen (Geschäftsräumen) Wohnungseigentum im Sinne des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 149/1948, begründet werden, so gelten die Bestimmungen des Abs. 1 mit folgenden Abänderungen:

- a) dem Altmietter ist der Erwerb des Wohnungseigentums an den ehemals innegehabten Räumen zu den gleichen Bedingungen wie den übrigen Wohnungseigentümern desselben Hauses, höchstens aber zu den ortsüblichen Bedingungen anzubieten;*
- b) das Anbot kann schon vor dem Ansuchen um Gewährung der Fondshilfe gestellt werden;*
- c) die Verständigung der Gemeinde entfällt; zur Anbotstellung genügt die Absendung eines eingeschriebenen Briefes an die Anschrift des Altmieters, die auf Ansuchen des Hauseigentümers von dem nach Lage des beschädigten Hauses zuständigen Meldeamt bekanntgegeben wird. Ist nach Mitteilung dieses Meldeamtes die genaue Anschrift des Altmieters nicht bekannt oder der Altmietter verstorben, so genügt die Absendung des Anbotes an die zuletzt bekannte Anschrift.*

Wie aus der zitierten Gesetzesstelle ersichtlich ist, hatte der Hauseigentümer die Miete der Wohnräume (Geschäftsräume), die mit Fondshilfe wiederhergestellt wurden, demjenigen, der im Zeitpunkt der Kriegseinwirkung Hauptmieter dieser Räume war (Altmietter), oder den an seine Stelle seine nahen Angehörigen anzubieten. Das Anbot war vor der erstmaligen Vermietung, erstmaligen Einräumung eines anderen Benützungsrechtes an Dritte oder erstmaligen Übernahme in Eigenbenützung, frühestens jedoch vier Monate nach Bewilligung der Fondshilfe zu stellen. Bei Begründung von Wohnungseigentum an den wiederherstellten Räumen war dem Altmietter der Erwerb des Wohnungseigentums an den ehemals innegehabten Räumen zu den gleichen Bedingungen wie den übrigen Wohnungseigentümern desselben Hauses, höchstens aber zu den ortsüblichen Bedingungen anzubieten.

Aus den gesetzlichen Vorgaben des Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz folgt für den Berufungsfall, dass solche Wohnungseigentumsobjekte, deren Erwerb von Altmietern oder den an deren Stelle tretenden nahen Angehörigen abgelehnt und auf Grund eines Bestandverhältnisses (weiter-)genutzt wurden, von vornherein nicht für einen Grundstückshandel, sondern langfristig nur zu Vermietungszwecken zur Verfügung standen. Nur jene Wohnungseigentumsobjekte, die sofort oder bald verkauft werden konnten, standen dem (einstigen) gewerblichen Grundstückshandel des Bw zur Verfügung; jene Wohnungseigentumsobjekte aber, die vermietet werden *mussten*, waren von vornherein nur dem (außerbetrieblichen) Vermietungsbereich zuzurechnen. Der nunmehr laufende Abverkauf dieser Objekte führt nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel. Daran vermag auch der Verkauf der erst im Jahr 1996 erworbenen Wohnung K-Gasse_3 etwas zu ändern.

Der Verkauf der beiden Wohnungen in den Jahren 2001 und 2002 bleibt somit im Sinne des Berufungsbegehrens ertragsteuerlich ohne Auswirkung.

2. Zahlungen an die Vereinsmitglieder („Aufwandsentschädigungen“)

Vor dem Hintergrund der Beurteilung der Tätigkeit des Bw als vermögensverwaltende Tätigkeit können Zahlungen an die Vereinsmitglieder ausgabenseitig nur insoweit wirksam sein, als sie Werbungskosten im Zusammenhang mit der *Vermietung* der Wohnungen sind. Ausgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung der Wohnungen sind demgegenüber bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zu berücksichtigen.

Der Bw hat mit Faxschreiben seines steuerlichen Vertreters (B) vom 21.Mai 2007 für die Mietobjekte Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vorgelegt und erklärt damit für die beiden Streitjahre Einkünfte im Betrag von 259.921,29 S (2001) und 12.339,60 € (2002). Das Finanzamt hegt dagegen (speziell auch gegen die vergleichsweise geringfügigen Verwaltungs- und Beratungskosten) keine Bedenken.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 1. Juni 2007