



GZ. RV/1409-W/02  
RV/1541-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Schmalzl Schwechater SteuerberatungsGesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 und 1989 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1997 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1989 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer 1989 wird festgesetzt mit € 4.758,76

Die Einkommensteuer 1989 wird festgesetzt mit € 225.920,37

Die Gewerbesteuer 1989 wird festgesetzt mit € 1.334.872,00.

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

### **Rechtsbelehrung**

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Mit Konkursedikt vom XXX wurde über das Vermögen des Berufungswerbers (Bw) der Konkurs eröffnet und H. R. XXX Wien zum Masseverwalter bestellt. Obwohl Bw der Masseverwalter ist, wird im Folgenden der Einfachheit halber der Gemeinschuldner als Bw bezeichnet.

Der Bw betreibt einen Immobilienhandel und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Anlässlich die Jahre 1988 und 1989 umfassender Betriebsprüfungen (BP) wurden folgende Feststellungen getroffen:

Ab dem Jahr 1988 hat der Bw mit An- und Verkauf von Grundstücken begonnen. Diese an Umfang immer mehr zunehmende Tätigkeit, das heißt die Vermögensverwertung übertrifft die Vermögensnutzung (Vermietung) und weist auch alle Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit auf.

Die Einkünfte wurden seitens der BP den gewerblichen Einkünften zugeordnet.

Anlässlich einer BP gem. § 99 Abs. 2 FinStrG wurden betreffend das Jahr 1989 Feststellungen getroffen, die im BP-Bericht vom 28. September 1998 dargestellt sind. Diese Feststellungen wurden erstmals in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt, Einwendungen dagegen wurden nicht erhoben.

In den frist- und formgerechten Berufungen wird eingewendet, es liege kein gewerblicher Grundstückshandel sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Spekulations-einkünfte.

Der Bw beteilige sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, da die Geschäfte über die Fa Ha abgewickelt werden. Der Bw trete mit der Allgemeinheit nicht in wirtschaftlichen Verkehr.

Der An- und Verkauf von Grundstücken stelle dann eine gewerbliche Tätigkeit dar, wenn in planmäßiger Aufeinanderfolge mehrere Grundstücke erworben und wieder veräußert werden. Der Bw habe die Grundstücke nur deshalb erworben, um entsprechende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Dabei sei auch nachweisbar, dass die laufenden

Mieten die aufgenommenen Kredite abdeckten. Dies bedeute, dass die Gewinne aus der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaften zur Abdeckung der Kredite nicht erforderlich gewesen wären. Die Kreditdauer sei vom Bw so ausgerichtet worden, dass sie durch die laufenden Mieten gedeckt hätten werden können.

Vermietung und Verpachtung würden nicht deshalb gewerblich, weil der vermietete Grundbesitz sehr umfangreich sei. In diesem Zusammenhang sei festzustellen, dass eine Vermögensumschichtung nach Art eines Grundstückshandels nicht im Vordergrund stehe, sondern der Erwerb von Zinshäusern und deren Weitervermietung, wobei die Weitervermietung schon dadurch gegeben sei, da mietengeschützte Wohnungen vorlägen.

Die durchgeführte Gewinnermittlung sei bei Vorliegen von gewerblichen Einkünften unrichtig, da eine solche nach § 4 Abs. 1 EStG durchzuführen wäre. Wertschwankungen von Grund und Boden seien von den Wertschwankungen des Gebäudes zu trennen. Dies habe der BP außer Acht gelassen. Es wäre eine Aufteilung in Grund und Boden und in Gebäude durchzuführen gewesen und nur die Wertschwankungen des Gebäudes hätten sich bei den gewerblichen Einkünften niederschlagen dürfen. Dies könnte zu wesentlichen Ergebnissen führen, da in den betreffenden Jahren 1987 bis 1989 entsprechende Steigerungen der Grundstückspreise stattgefunden hätten.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus, eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liege bereits dann vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben teilnehme, wenn sich also eine Tätigkeit auf eine unbestimmte Anzahl von Personen erstrecke. Wenn daher in den Jahren 1988 und 1989 lt den vorgelegten Verkaufsverträgen Grundstücksgeschäfte mit 19 Firmen oder natürlichen Personen getätigt wurden, sei die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nachgewiesen. Die Käufer müssten in irgendeiner nach außen erkennbaren Weise von den Kaufobjekten erfahren haben.

Selbständigkeit sei dadurch gegeben, da alle Käufe und Verkäufe immer auf Rechnung und Gefahr des Bw getätigt worden seien.

Die Nachhaltigkeit gehe daraus hervor, dass in den Jahren 1987 bis 1989 23 Liegenschaften erworben und 12 wieder veräußert worden seien. Darüber hinaus habe der Bw seine Tätigkeit in den Folgejahren in vermehrtem Umfang fortgesetzt. Allein im Jahr 1990 habe er Liegenschaften im Wert von S 44.140.000,00 gekauft.

Dass die Mieteinnahmen die Kredite abdeckten könne zumindest für das Jahr 1989 nicht stimmen. Die Einnahmen aus V + V für das Jahr 1989 hätten S 704.491,00 betragen. Diesen stünden Ausgaben in Höhe von S 1.856.415,00 gegenüber. Von einer Abdeckung der Kredite könne somit keine Rede sein.

Betrachte man die Zeiträume zwischen An- und Verkauf, so gehe auch das Argument, der Bw habe die Grundstücke zur Erzielung von V + V Einkünften erworben, ins Leere.

Liegenschaft	Kauf	Verkauf
H-Straße	22.2.1988	2.3.1988
P-Gasse	29.11.1988	11.4.1989
K-Gasse	23.2.1989	13.6.1989
R-Straße	15.12.1989	15.12.1989

Diese kurzen Zeiträume seien sicher nicht geeignet, um entsprechende Einkünfte aus V + V zu erzielen. Vielmehr weise es auf gezielten Grundstückshandel hin.

Das Finanzamt erließ Berufungsvorentscheidungen und wies das Berufsbegehren hinsichtlich des Berufungspunktes gewerbliche Einkünfte ab.

Die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1989 wurden entsprechend den Feststellungen der BP im BP-Bericht vom 28. September 1998 festgesetzt.

Im Vorlageantrag führt der steuerliche Vertreter aus, er begehre Akteneinsicht, da alle relevanten Unterlagen beschlagnahmt worden seien.

Es werde die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Schätzung betreffend die Jahre 1995 bis 1997:

Der Bw betreibt einen Immobilienhandel und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Da der Bw für die Jahre 1995 bis 1997 keine Steuererklärungen eingereicht hat, hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt.

	1995	1996	1997
Gesamtumsätze	22.062.180,14	21.958.705,42	21.363.473,22
steuerfrei	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00
steuerpflichtige Umsätze	2.062.180,14	1.958.705,42	1.363.473,22
20 % Normalsteuersatz	152.648,92	138.206,48	128.467,29

10 % ermäßigter Steuersatz	1.909.531,22	1.820.498,94	1.235.005,93
----------------------------	--------------	--------------	--------------

Vorsteuer	122.077,01	127.442,21	75.584,26
-----------	------------	------------	-----------

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer wurden aufgrund der abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen ermittelt.

Den Gewinn aus Gewerbebetrieb hat das Finanzamt mit S 500.000,00 jährlich geschätzt.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet, aus den Bescheiden sei nicht ersichtlich, wie das Finanzamt die Schätzungsgrundlagen ermittelt habe. Weiters werde der Antrag auf Akteneinsicht gestellt, da alle für die genannten Verfahren relevanten Unterlagen beschlagnahmt worden seien und für die Ermittlung der Einkünfte nicht vorlägen.

Es werde der Antrag gestellt die Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 ohne die im Schätzungswege festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. die diesbezüglich festgesetzten Umsätze.

Die Schätzungsberechtigung des Finanzamtes sei nicht gegeben, da die Behörde stets alle Mittel der Sachverhaltsermittlung einzusetzen habe und erst bei Versagen aller entsprechenden Verfahrenshandlungen zur Schätzung greifen dürfe. Da alle für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen erforderlichen Unterlagen vom Gericht beschlagnahmet worden seien und bei diesem aufliegen, das Finanzamt jedoch die Einkommensteuer der Jahre 1995 bis 1997 ohne Berücksichtigung dieser Unterlagen festgesetzt habe, seien nicht alle Mittel zur Sachverhaltsermittlung eingesetzt worden, weswegen keinen Schätzungsbefugnis vorliege.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wird seitens des Finanzamtes ergänzend ausgeführt, dass es sich bei der Schätzung der Gewinne der Jahre 1995 bis 1997 um eine griffsweise Schätzung handle, die sich aus den dem Finanzamt zur Verfügung stehenden Unterlagen nicht ableiten lasse.

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

Gewerblicher Grundstückshandel:

Der An- und Verkauf von Grundstücken in verhältnismäßig kurzer Zeit, wie z.B. zwei Grundstücksumsätze innerhalb von 2 Jahren, stellt lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH gewerblichen Grundstückshandel dar. Für eine gewerbliche Tätigkeit spricht nach herrschender Lehre grundsätzlich die planmäßige Aufeinanderfolge einer Mehrzahl von Grundstücksan- und

–verkäufen, insbesondere wenn von den Erlösen wiederum Grundstücke angekauft werden. Die zeitliche Komponente stellt ein hauptsächliches Abgrenzungskriterium dar. Weitere Komponenten sind u.a. die Kreditaufnahme für die Käufe, die Tätigkeit des Bw in derselben Branche oder die Einschaltung von Inseraten oder Vermittlern (vgl. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB 1988, § 23, Tz 14.1, 14.2.1 und 14.2.2).

Im Streitzeitraum hat der Bw mit 19 Firmen bzw. natürlichen Personen 21 Grundstücke angekauft und 11 davon weiterverkauft. In den Folgejahren hat der Bw diese Tätigkeit im vermehrten Umfang ausgeübt und im Jahr 1990 Liegenschaften im Wert von S 44,140.000,00 angekauft. Dem Einwand, der Bw habe am wirtschaftlichen Verkehr nicht teilgenommen und sei nach außen nicht in Erscheinung getreten, da die Geschäfte über die Fa Ha abgewickelt worden seien, ist entgegenzuhalten, dass alle Geschäfte auf Rechnung und Gefahr des Bw abgeschlossen wurden und die Fa Ha nur als Vermittler aufgetreten ist. In den Steuererklärungen sind sämtliche Spekulationsgeschäfte als solche des Bw deklariert worden. Die Kredite zur Finanzierung der Ankäufe der Liegenschaften wurden durch den Bw und nicht durch die Fa Ha aufgenommen.

Die Behauptung, dass die aufgenommenen Kredite durch die Mieteinnahmen gedeckt seien, kann zumindest für das Jahr 1989 nicht richtig sein, da lt. Erklärung die Mieteinnahmen in diesem Jahr lt. Erklärung S 704.491,00 betragen haben. Diesen stehen Aufwendungen in Höhe von S 1,856.415,00 gegenüber.

Unzutreffend sind auch die Berufungsausführungen, die Liegenschaften seien nur zu dem Zweck angeschafft worden, um entsprechende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Wenn man die kurzen Zeiten zwischen An- und Verkauf folgender Liegenschaften betrachtet, kommt man zu dem Ergebnis, dass derart kurze Zeiträume nicht geeignet sind, entsprechende Einkünfte aus Vermietung zu erzielen, sondern deuten auf einen gezielten Grundstückshandel hin.

Liegenschaft	Kauf	Verkauf
H-Straße	22.2.1988	2.3.1988
P-Gasse	29.11.1988	11.4.1989
K-Gasse	23.2.1989	13.6.1989
R-Straße	15.12.1989	15.12.1989

Es liegen somit nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sondern gewerbliche Einkünfte vor.

Gewinnermittlung:

Sind die Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen des § 125 Abs. 1 BAO überschritten, tritt mit Beginn des auf die Zustellung maßgeblichen Bescheides folgenden Kalenderjahres die Buchführungspflicht ein (§ 125 Abs. 6 BAO). Der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden (§ 4 Abs. 3 EStG).

Liegt gewerblicher Grundstückshandel vor, stellen die gehandelten Wirtschaftsgüter (Grundstücke) Umlaufvermögen und nicht Anlagevermögen dar. Die Bestimmung des § 4 Abs. 1 und 3 EStG betreffend Nichtberücksichtigung von Grund und Boden des Anlagenvermögens gilt daher nicht (vgl. ESt-HB 1988, § 4 Tz 16.7.1 und 2).

Lt. Bw liegt kein Großbetrieb sondern ein zufällige Überschreiten der Umsatz- und Gewinn Grenzen vor und sei der Gewinn durch Überschussrechnung zu ermitteln. Handle es sich um gewerbliche Einkünfte, so sei der Gewinn nach § 4 Abs. 1 und nicht nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln, wobei Wertschwankungen des Grund und Bodens auszuschneiden seien.

Wie bereits oben ausgeführt, stellen Grundstücke bei Vorliegen von gewerblichem Grundstückshandel Umlaufvermögen und nicht Anlagevermögen dar, sodass die Wertschwankungen des Grund und Bodens nicht auszuschneiden sind, da diese Bestimmung nur auf Anlagevermögen anzuwenden ist.

Da bisher eine Verpflichtung zur Buchführung nicht bestanden hat (der Bw ging von Vermietungseinkünften aus) und Bücher auch nicht freiwillig geführt wurden, tritt die Verpflichtung zur Buchführung mit dem der Zustellung der Bescheide betreffend die Jahre 1988 und 1989, in denen sowohl die Umsatz- und die Gewinn Grenzen überschritten wurden folgendem Kalenderjahre ein. Die Umsätze betrugen im Jahr 1988 rd. S 12,000.000,00 und im Jahr 1989 rd. S 28,700.000,00 und die Gewinne im Jahr 1988 S 400.000,00 und 1989 S 1,900.000,00. Die Bescheidzustellung erfolgte im Jahr 1992 weshalb die Verpflichtung zur Buchführung mit dem Jahr 1993 beginnt. Für die Jahre 1988 und 1989 war der Gewinn somit gem. § 4 Abs. 3 durch Einnahmen- Ausgabenrechnung zu ermitteln.

Die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1989 wurden entsprechend den Feststellungen der BP im BP-Bericht vom 28. September 1998 festgesetzt. Dieser BP-Bericht wurde dem Bw zugestellt und kann somit in der Begründung auf diesen Bericht verwiesen werden. Darüber

hinaus wurden die Feststellungen der BP als Begründung der Berufungsvorentscheidung herangezogen.

Schätzung betreffend die Jahre 1995 bis 1997:

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht berechnen oder ermitteln kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gem. Abs. 3 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt.

Der Bw hat die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach bestritten und erklärungs-gemäße Festsetzung beantragt. Da keine Erklärungen eingereicht wurden, kann diesem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden.

Da der Bw weder Steuererklärungen noch Unterlagen eingereicht noch sonst an der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen mitgewirkt hat, ist die Schätzungsberechtigung dem Grunde nach gegeben.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ging das Finanzamt von den Unterlagen aus, die von der Hausverwaltung übermittelt wurden und die Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum 1995 bis 1997 betreffen. Da die Umsätze von der Hausverwaltung bekannt gegeben wurden bestehen keine Bedenken, diese der Besteuerung zugrund zu legen, da davon ausgegangen werden kann, dass diese Umsätze jedenfalls erzielt wurden. Einwendungen seitens des Bw wurden nicht erhoben. Es handelt sich dabei um Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Den Gewinn hat das Finanzamt mit jährlich S 500.000,00 angesetzt und diese Höhe damit begründet, dass ab dem Jahr 1993 die Gewinne zurückgegangen seien. Der Durchschnitt der Gewinne der Jahre 1992 bis 1994 würde aber immerhin noch S 2,200.000,00 ausmachen. Auch hierbei handelt es sich um für die Schätzung bedeutsame Umstände.

Weitere Unterlagen, wie in der Berufung ausgeführt, standen der Behörde nicht zur Verfügung. Es kann somit der Höhe der Schätzung nicht entgegengetreten werden.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffen Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1997 waren als unbegründet abzuweisen und die Bescheide betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1989 entsprechend den Feststellungen der BP abzuändern.



