



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf, vertreten durch Metzler & Partner Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 6900 Bregenz, Dorf Rieden 7, vom 24. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 25. September 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Berufungsführer durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde vom Finanzamt unter anderem folgende Feststellung getroffen:

*„Tz 14 Gewerblicher Grundstückshandel*

*Die Grundstücksabverkäufe durch [den Berufungsführer] stellen nach Ansicht der Betriebsprüfung kein Spekulationsgeschäft gem. § 30 EStG dar, sondern sind als gewerblicher Grundstückshandel einzustufen. Die Kriterien für die Gewerblichkeit (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) sind erfüllt.*

*Die 50%-ige Ermäßigung für unbebaute Grundstücke steht somit nicht zu.*

- Sonstige Einkünfte	14.898,66 €
+ Einkünfte aus Gewerbebetrieb	29.797,31 €

*Spekulationsgeschäft:*

Zeitraum	2003
	Euro
Vor BP	0,00
Nach BP	-14.898,66
Differenz	-14.898,66

Plan.Büro, Skiliftbeteil. U. Abverk.Gru.

Zeitraum	2003
	Euro
Vor BP	0,00
Nach BP	29.797,31
Differenz	29.797,31

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung hat das Finanzamt Bregenz mit Bescheiden vom 25. September 2006 das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 wieder aufgenommen und die Einkommensteuer für das Jahr 2003 neu festgesetzt.

In der Berufung vom 24. November 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*„Im Anschluss an die Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 2001 – 2003 wurde unter anderem die Einkommensteuerveranlagung 2003 wieder aufgenommen und hiebei die Grundstücksverkäufe des Jahres 2003 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt. Begründet wird dies damit, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Dagegen richtet sich diese Berufung, weil nach Auffassung des Berufungswerbers nicht gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sondern Einkünfte aus Spekulationsgeschäften im Sinne des § 30 EStG vorliegen.“*

*In Teilziffer 14 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem § 149 Abs 1 BAO und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem § 150 BAO vertritt die Betriebsprüfung die Ansicht, dass gewerblicher Grundstückshandel deshalb anzunehmen sei, weil die Kriterien für die Gewerblichkeit (Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) erfüllt seien. Nicht ersichtlich ist aus den Ausführungen, welche tatsächlichen Sachverhaltselemente eine Subsumierung unter diese Tatbestandsmerkmale ermöglichen. Darüber hinaus verkennt sie, dass auch bei Erfüllung dieser Tatbestandsmerkmale allein die Gewerblichkeit nicht begründet werden kann und zwar deshalb nicht, weil dieselben Tatbestandsmerkmale auch für die Subsumierung unter die Vermögensverwaltung heranzuziehen sind. Insbesondere ist vielmehr die Frage zu stellen, ob die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr deshalb gewerblich ist, weil sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dazu findet sich weder im Protokoll noch im Betriebsprüfungsbericht, noch im Einkommensteuerbescheid ein Hinweis. Der Verwaltungsgerichtshof fordert in seinem Erkenntnis vom 24.2.2005 Zahl 2001/15/0159 ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen, das nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, um von einer Gewerblichkeit sprechen zu können. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (der Verwaltungsgerichtshof zitiert in dem vorbezeichneten Erkenntnis sein Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 99/15/0155). Der*

konkret zu beurteilende Sachverhalt zeigt keinesfalls ein Bild, das einem Gewerbebetrieb entspricht. Die Verkehrsauffassung würde dem Sachverhaltsbild entsprechend damit nur eine Vermögensverwaltung beschreiben. Diesem Bild entspricht auch die Entstehungsgeschichte des Sachverhaltes für das Jahr 2003.

[Der Berufungsführer] ist Eigentümer des Hauses [A-Straße 5] in dem er wohnt, ein Büro untergebracht ist und er vier Wohnungen vermietet. Dieses Objekt hat er in den 80er Jahren errichtet. Im Jahre 1994 wurde ihm das Nachbargrundstück [A-Straße 7] (nunmehr B-Straße 32 a) zum Kauf angeboten. Diese einmalige Gelegenheit wollte [der Berufungsführer] keinesfalls ungenutzt lassen, da es nicht oft vorkommt, dass man ein Nachbargrundstück überhaupt zum Kauf angeboten bekommt. Es ist allgemein bekannt, dass solche einmaligen Situationen dazu führen, dass auch Liebhaberpreise bezahlt werden, nur um das bisher erworbene Vermögen zu ergänzen und so aufzuwerten. Genau in dieser Situation war [der Berufungsführer] und hat diese einmalige Situation genutzt, ohne zu diesem Zeitpunkt einen endgültigen Verwendungszweck dafür zu haben. Erst im Jahre 2003 fasste er den Entschluss, dieses Grundstück zu bebauen bzw. bebauen zu lassen, um so eine weitere Aufwertung seines bisherigen Vermögens zu erzielen. In der Zwischenzeit hat er dieses unbebaute Grundstück zu Parkplatzzwecken vermietet. Um den Entschluss der Errichtung eines Gebäudes realisieren zu können, hat der Berufungsführer] im Jahre 2003 die - SBG gegründet (100 % Gesellschafter ist [der Berufungsführer]). Diese hat die Projektierung, Planung und Durchführung der Errichtung übernommen. Noch im Jahr des Baubeginnes wurden zwei Wohnungen an den Sohn [des Berufungsführers], Herrn [...], verkauft und eine Wohneinheit einem Nachbarn. Im Rahmen dieses Kaufvertrages hat auch [der Berufungsführer] den Grundanteil, entsprechend der Größe der Wohneinheiten, an die Käufer übertragen. Damit konnte die Gelegenheit genutzt werden, seinem eigenen Sohn eine Wohnmöglichkeit auf dem Nachbargrundstück zu verschaffen. Nicht [der Berufungsführer], sondern die SBG hat weitere Wohneinheiten verkauft. Dabei hat sich [der Berufungsführer] verpflichtet, den Wohnungserwerbern den entsprechenden Grundanteil abzutreten. Eine Wohnung ist vorgesehen für die Verwendung durch die SIG. Die restlichen Wohnungen werden vermietet werden. Das gesamte Sachverhaltsbild zeigt somit deutlich, dass kein über die reine Vermögensverwaltung hinaus ersichtliches Tätigwerden vorliegt. Nach der Verkehrsauffassung ist nicht ein Bild eines gewerblichen Grundstückshandels ersichtlich. [Dem Berufungsführer] ist es nicht darauf angekommen, aus der Anschaffung dieses Nachbargrundstückes und aus dem Verkauf von Grundstücksanteilen einen Gewinn zu erzielen, sondern eine Wertsteigerung der bisherigen Grundstücke und eine nachhaltige Nutzungssteigerung dieses Ankaufes durch Vermietung zu erzielen.

In seinem Erkenntnis vom 30.9.1980, Zahl 317/80 befand der Verwaltungsgerichtshof, dass die Errichtung eines Gebäudes mit 9 Garconnieren und ihr kurzfristiger Abverkauf ins Wohnungseigentum nicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. Im konkreten Fall hat [der Berufungsführer] nicht einzelne Eigentumswohnungen verkauft, sondern nur den Grundanteil den Erwerbern übertragen. Tatsächlich hat die SBG darüber entschieden, ob und an wen eine Wohnung verkauft wird. [Der Berufungsführer] hat sich dabei verpflichtet, den entsprechenden Grundanteil dem Wohnungserwerber zu übertragen. Damit hatte die SBG auch die Verfügungsmöglichkeit über die Grundanteile [vom Berufungsführer].

Weiters ist zu beachten, dass es nicht zu einer wiederholten Anschaffung von Grundstücken durch unseren Mandanten gekommen ist, aus der eine gewerbliche Betätigung abgeleitet werden könnte.

Selbst das Bundesministerium für Finanzen hat im Erlass vom 23.1.1998 die Rechtsmeinung vertreten, dass die Parzellierung einer Liegenschaft in 35 Parzellen mit nachfolgendem Verkauf noch keinen gewerblichen Grundstückshandel darstellt.

Weiters ist auch der lange Zeitraum zwischen Anschaffung und Teilveräußerung für die Beurteilung zu berücksichtigen. Im konkreten Fall spielt der lange Zeitraum von September

*1994 bis Oktober 2003 nach der Verkehrsauffassung wohl eindeutig gegen einen gewerblichen Grundstückshandel.*

*Für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels fehlen die typischen Merkmale für Verwertungsmaßnahmen, zB Parzellierung und Baureifmachung, maßgebliches Mitwirken bei Erschließung (Kanal/Strom), Einflussnahme auf Erschließung und Bebauung, Erstellung von Planung, werbewirksames Auftreten nach außen. Keine dieser Tätigkeiten wurden [vom Berufungsführer] ausgeübt.*

*Aus den dargelegten Gründen liegt bei richtiger Beurteilung der Rechts- und Sachverhaltsfrage kein gewerblicher Grundstückshandel, sondern Vermögensverwaltung vor. Im Rahmen letzterer liegen Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gem. § 30 EStG vor, die in der Einkommensteuererklärung angeführt sind. Deshalb ersuchen wir der Veranlagung für das Jahr 2003 diesbezüglich die Erklärungsangaben zu Grunde zu legen und im Sinne der vorerwähnten Begründung und Sachverhaltsdarstellung unserer Berufung stattzugeben.“*

Mit Telefax vom 26. Juni 2007 übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

*„Ich ersuche Sie binnen einem Monat nach Erhalt dieses Schreibens um Vorlage sämtlicher Verträge im Zusammenhang mit der Errichtung und Veräußerung der Wohnanlage, insbesondere zwischen*

- *dem Berufungsführer und der SBG*
- *dem Berufungsführer und den Käufern (einschließlich allfälliger Vorverträge)*
- *der SBG und den Käufern*
- *Gesellschaftsvertrag der SBG „*

Der Berufungsführer hat diese Verträge dem UFS vorgelegt. Aus diesen Verträgen geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

Der Berufungsführer war Alleingesellschafter der SBG. Gegenstand des Unternehmens der SBG war die Ausübung des Gewerbes der Immobilientreuhänder, eingeschränkt auf Bauträger sowie die Schaffung von Wohnungseigentum für private und geschäftliche Zwecke, die Durchführung von Generalunternehmer- und Generalübernehmeraufträgen, die Beschaffung von Grund und Boden für die obgenannten Zwecke sowie die Verwaltung und Vermietung von Liegenschaften und Eigentumseinheiten.

Jeder Käufer einer Eigentumswohnung schloss mit dem Berufungsführer und der SBG einen Vorvertrag ab. Gegenstand des Vorvertrages war einerseits die Verpflichtung zum Abschluss eines Kaufvertrages mit dem Berufungsführer über den Erwerb des Grundstücksanteiles und die Verpflichtung zum Abschluss eines Werkvertrages über die Errichtung einer Wohnungseigentumseinheit mit der SBG.

Punkt II der nachfolgend abgeschlossenen Kaufverträge lautet:

*„Dieser Vertrag unterliegt den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes. Die Erwerber erwerben die Liegenschaftsanteile vom [Berufungsführer] aus dem Titel des Kaufvertrages. Die Errichtung der Wohnanlage gründet sich auf einen Werkvertrag mit der Firma SBG. Das von den Erwerbern zu zahlende Entgelt besteht dementsprechend aus Kaufpreis und Werkentgelt. Beide Verträge (Kaufvertrag, Werkvertrag) bilden im Sinne des § 2 Abs 4 BTVG eine wirtschaftliche Einheit.“*

Mit Telefax vom 13.9.2007 übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

*Aus dem Grundbuchsatz geht hervor, dass sich im berufungsgegenständlichen Gebäude 16 Wohnungen befinden, von denen acht verkauft wurden, und acht im Eigentum des Berufungsführers stehen.*

*Wie verwendet der Berufungsführer diese acht Wohnungen?*

*Beabsichtigt der Berufungsführer diese Wohnungen zu verkaufen?*

*Worum handelt es sich beim im Grundbuchsatz mit S1 bezeichneten Objekt?*

*Hat der Berufungsführer in den letzten zehn Jahren andere Liegenschaften gekauft bzw verkauft; wenn ja, welche?*

*Ist der Berufungsführer noch Eigentümer anderer Liegenschaften, wenn ja, welcher?*

*Wie werden diese anderen Liegenschaften vom Berufungsführer verwendet?*

*Weiters werden Sie ersucht die vom Berufungsführer als Vermieter abgeschlossenen Mietverträge dem UFS vorzulegen.*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*Von den acht im [gegenständlichen] Objekt [...] noch nicht verkauften Wohnungen werden zwei Wohnungen vermietet, die restlichen sechs Wohnungen stehen leer bzw sind noch nicht fertig gestellt. Es ist geplant die restlichen Wohnungen zu vermieten.*

*Bei dem im Grundbuchsatz mit S1 bezeichneten Objekt handelt es sich um eine Einheit, die auf Grund der unvorteilhaften Lage im Gebäude nur als Labor oder Lager und nicht für Wohnzwecke verwendet werden kann. Diese Einheit ist noch nicht fertig gestellt.*

*In den letzten zehn Jahren hat der [Berufungsführer] keine anderen Liegenschaften gekauft oder verkauft.*

*[Der Berufungsführer] ist noch Eigentümer folgender Liegenschaften:*

*AKS, [...]: In dieser Liegenschaft wird eine Wohnung vom [Berufungsführer] bewohnt, die restlichen fünf Einheiten werden vermietet.*

*SS, [...]: In diesem Objekt werden 2 Einheiten vermietet, 3 Wohnungen sind renovierungsbedürftig und stehen deshalb derzeit leer.*

*AS, [...]: In diesem Objekt werden 4 Einheiten vermietet, eine Wohnung steht derzeit leer (Mieter wird gesucht).*

Weiters legte der Berufungsführer die Mietverträge im berufungsgegenständlichen Objekt vor.

Aus diesen Mietverträgen geht hervor, dass die Wohnungen von der SBG vermietet werden.

Am 19. Oktober 2007 übermittelte der UFS dem Finanzamt Bregenz den Vorhalt vom 13. September 2007 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 2007 zur Stellungnahme.

In der Stellungnahme vom 24. Oktober 2007 brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

*Die vertretene Ansicht wird aufrecht erhalten, dass es sich bei der streitgegenständlichen Betätigung im Jahr 2003 um einen gewerblichen Grundstückshandel handelt, ungeachtet dessen, dass schlussendlich nur die ersten acht Tops verkauft wurden bzw werden konnten. Maßgeblich für den Beginn des gewerblichen Grundstückshandels ist nach der Judikatur des VwGH, wann der Willensentschluss für den planmäßigen Abverkauf der Wohnungen*

umgesetzt wird. Es kommt dabei nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht an, sondern auf das objektive Gesamtbild. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist. Es ist zwar davon auszugehen, dass die bereits früher angeschafften Grundstücke ursprünglich in der Absicht erworben wurden, einen gewerblichen Grundstückshandel zu begründen, dass aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im strittigen Zeitraum die Veräußerung aber bereits in dieser Absicht erfolgte und damit der Willensentschluss für den planmäßigen Abverkauf der Wohnungen umgesetzt wurde. Dass nicht alle Objekte verkauft wurden bzw verkauft werden konnten, ist hier keinesfalls schädlich. Der innere Willensentschluss manifestiert sich in objektiven, nach außen sichtbaren Sachverhalten. Das objektive Gesamtbild (Auftreten als Verkäufer unter Zuhilfenahme einer 100% im Eigentum stehenden Bauträger-GmbH, Vermarktung via Internet) lässt für die Abgabenbehörde nur den Schluss des Beginns des gewerblichen Grundstückshandels im Jahr 2003 mit dem Verkauf der besagten Wohnungen zu. Es lag somit Vermögensverwertung und nicht reine Vermögensverwaltung vor.“

Der UFS forderte am 22. Oktober 2007 den steuerlichen Vertreter des Berufsführers telefonisch auf, abzuklären, warum in den Mietverträgen die SBG als Vermieter aufscheint, obwohl im Grundbuchsatz der Berufsführer als Eigentümer aufscheint. Weiters ersuchte der UFS abzuklären, wie der Berufsführer Eigentum an den Wohnungen die von der SBG errichtet worden sind, erworben hat.

Mit Telefax vom 25. Oktober 2007 übermittelte der UFS dem Berufsführer die Stellungnahme des Finanzamt Bregenz vom 24. Oktober 2007 zur Stellungnahme.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Dezember 2007 brachte der Berufsführer im Wesentlichen vor:

„Die SBG ist weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer der noch nicht verkauften Wohnungen im Objekt [...]. Es handelt sich hierbei um ein Superädifikat. Der als grundbürgerlicher Eigentümer eingetragene Berufsführer hält das zivilrechtliche Eigentum lediglich treuhändig für die SBG. Die Mietverträge wurden deshalb auch von der SBG als Vermieter abgeschlossen. Bezuglich der Stellungnahme des Finanzamtes Bregenz verweisen wir nochmals auf unsere Berufung vom 24. November 2006, in welcher wir ausführlich dargelegt haben, dass der konkrete Sachverhalt nach dem objektiven Gesamtbild keinen gewerblichen Grundstückshandel, sondern lediglich eine Vermögensverwaltung darstellt. Insbesondere weisen wir nochmals darauf hin, dass, um von einer Gewerblichkeit sprechen können, ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen gegeben sein muss, das nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Aus dem konkret zu beurteilenden Sachverhalt, in dem der Berufsführer lediglich den Grundanteil an die Erwerber übertragen hat ohne darüber hinaus tätig zu werden, kann keine Gewerblichkeit abgeleitet werden.“

In einem Telefonat vom 17. Jänner 2008 teilte der Berufsführer mit, dass es derzeit weder eine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich eines Baurechtes bzw eines Superädifikates noch einen schriftlichen Treuhandvertrag gebe. Es sei aber vereinbart, einen Vertrag zu errichten, der den derzeitigen Grundbuchsstand in Übereinstimmung mit der tatsächlich gewollten und

derzeit schon gelebten Konstruktion bringe. Sobald ein solcher Vertrag errichtet ist, werde dieser an den UFS übermittelt.

Mit Eingabe vom 28. Februar legte der Berufungsführer einen Vertrag zur Einräumung des Rechtes auf Bauführung vor. Dieser Vertrag hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

*„Die SBG mit dem Sitz in B hat auf ihre Kosten und Gefahr mit eigenen Materialien auf der vorangeführten Liegenschaft eine Baulichkeit (Wohnanlage ass) gemäß Baubewilligungsbescheid vom 29.7.2005, [...] errichtet.*

*Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 21.10.2005 wurde an der Liegenschaft Wohnungseigentum begründet.*

## II.

*Die Beteiligten – [der Berufungsführer], einerseits und die SBG andererseits halten fest und anerkennen, dass sie zur Regelung der Rechtsverhältnisse – für sich und ihre Rechtsnachfolger – mündlich rechtsgültig die nachstehende Vereinbarung getroffen haben, welche zur Erhöhung der Rechtssicherheit nunmehr schriftlich wie folgt gefasst wird:*

### Vereinbarung

*1. Die SBG erhält das Recht, auf der vorangeführten Liegenschaft die Baulichkeit [...] gemäß dem zit. Baubewilligungsbescheid auf ihre Kosten und Gefahr und mit eigenen Materialien zu errichten.*

*Die SBG erwirbt durch die Bauführung nicht das Eigentum an der anteiligen, den vorangeführten Eigentumseinheiten entsprechenden verbauten Grundstücksfläche im Sinne des § 418 ABGB 2.Satz, wird aber Eigentümerin der von den vorangeführten Eigentumseinheiten betroffenen Gebäudeteile.*

*2. Die SBG erhält als Eigentümerin der betroffenen Gebäudeteile mit Baubeginn das Recht der Benützung der anteiligen verbauten Grundstücksfläche samt Umschwung.*

*Das Benützungsrecht ist auf unbestimmte Dauer eingeräumt. Jeder der Beteiligten hat das Recht das Benützungsverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Monat aufzukündigen.*

*Als Benutzungsentgelt bezahlt die SBG jährlich 15 % (fünfzehn Prozent) des Nettomietzinses der jeweiligen Eigentumseinheiten zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer. Das Benutzungsentgelt ist zum Ende eines jeden Benutzungsjahres zur Zahlung fällig und spesen- sowie abzugsfrei zu bezahlen. Das Benutzungsentgelt versteht sich valorisiert. Als Berechnungsmaß dient der von der Statistik Austria verlautbarte Baupreisindex Hochbau, Untergruppe sonstiger Hochbau für das Jahr 2000 (2000 = 100). Bezugsgröße ist die für das dritte Quartal des Jahres 2005 verlautbarte Indexzahl. Das Benutzungsentgelt steigt oder fällt daher im selben Umfang, wie sich der Baupreisindex bis zum Zahlungstag verändert.*

*3. Im Fall der Kündigung durch [den Berufungsführer] hat [der Berufungsführer] das Aufgriffsrecht und die Aufgriffspflicht, die von den angeführten Eigentumseinheiten betroffenen Gebäudeteile zum gemeinen Wert ins Eigentum zu erwerben.*

*Im Fall der Kündigung durch die SBG hat diese das Aufgriffsrecht und die Aufgriffspflicht den anteiligen, den vorangeführten Eigentumseinheiten entsprechenden verbauten Grund und Boden zum gemeinen Wert ins Eigentum zu erwerben.*

*Bei beiderseitigem Ausüben des Aufgriffsrechtes durch [den Berufungsführer] einerseits und die SBG andererseits geht das Aufgriffsrecht der SBG vor.*

*Der gemeine Wert ist mangels Einigung durch zwei gerichtlich beeidete Bausachverständige zu ermitteln. Jeder der Beteiligten bestimmt einen Gutachter.*

*Sollten die Verkehrswerte in den Gutachten abweichen, so gilt das arithmetische Mittel der Verkehrswerte. Die Kosten der Gutachten tragen die Beteiligten jeder für sich.*

*Das Aufgriffsrecht ist innerhalb von drei Monaten nach Beendigung des*

---

*Benützungsverhältnisses auszuüben. Die Kosten, Steuern und Gebühren des dann zu errichtenden und zu verbüchernden Kaufvertrages trägt der jeweilige Aufgriffsberechtigte.“*

Mit Telefax vom 17. März 2008 übermittelte der UFS dem Finanzamt die Vorhaltsbeantwortungen des Berufungsführers zur Kenntnisnahme und allfälligen Stellungnahme.

Mit Telefax vom 19. März 2008 übermittelte der UFS dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

*„Aus dem Mietvertrag vom 17.4.2007, abgeschlossen zwischen der SBG und RL geht hervor, dass dieser ein Kaufrecht zum Erwerb der Wohnung eingeräumt wurde und über den Kaufpreis ein Angebot am 16.4.2007 übergeben wurde. Sie werden nunmehr ersucht dieses Angebot dem UFS zu übermitteln und mitzuteilen ob und wenn ja wie viele gleichartige Angebote bezüglich der anderen Wohnungen gemacht wurden.“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. April 2008 teilte der Berufungsführer dem UFS mit, dass bezüglich der anderen noch nicht verkauften Wohnungen keine solchen Angebote vorlägen. Das Angebot wurde der Vorhaltsbeantwortung beigelegt.

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

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, noch als selbständige Arbeit anzusehen ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das 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. 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. 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. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist. Dabei ist in Rechnung zu stellen, dass Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf

ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur im beschränkten Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig nur geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt zugleich die Notwendigkeit, einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung, wie sie der Verwaltungsgerichtshof nicht nur in der Frage der Nachhaltigkeit, sondern auch bei Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb angestellt hat.

Grundstückshandel kann auch gegeben sein, wenn zwischen Ankauf und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt. Für die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb lässt sich entsprechend den vorstehenden Ausführungen noch eine weitere abstrakte Aussage treffen, nämlich die, dass die Vermögensnutzung mit steigender Zahl der Grundstücksgeschäfte und vor allem der Grundstücksveräußerungen gegenüber der Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung in den Hintergrund treten wird. Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht gegen Vermögensverwaltung und für gewerblichen Grundstückshandel.

Die Gesamtfläche der durch die SBG verbauten Liegenschaft beträgt 1.131 m<sup>2</sup>. Einen Teil dieser Liegenschaft hat der Berufungsführer an die Wohnungseigentumswerber verkauft. Die Liegenschaft wurde im Jahr 1994 vom Berufungsführer angeschafft. Die Erwerber der Liegenschaftsanteile mussten sich verpflichten mit der SBG einen Werkvertrag betreffend die Errichtung einer Eigentumswohnung abzuschließen. Aus den Vorverträgen geht hervor, dass der Berufungsführer und die SBG für die gegenständliche Liegenschaft des Berufungsführers ein Verwertungskonzept erarbeitet haben, das den Verkauf von Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft durch den Berufungsführer und die Errichtung einer Wohn- und Geschäftsanlage auf der Liegenschaft durch den Bauträger vorsieht. Der Verkauf der Liegenschaftsanteile an die einzelnen Wohnungseigentumswerber ist daher als einheitlicher Vorgang zu werten, da die Käufer der Liegenschaftsanteile verpflichtet waren, auch der SBG einen Werkvertrag über das vom Berufungsführer und der SBG ausgearbeitete Bebauungskonzept zu erteilen. Auf Grund des zwischen der SBG und dem Berufungsführer ausgearbeiteten Bebauungskonzepts konnte der Berufungsführer die Liegenschaftsanteile auch nur an Käufer verkaufen, die bereit waren der SBG einen Werkvertrag über eine von ihr zu errichtende Wohnung zu erteilen. Ein Verkauf der Liegenschaftsanteile ohne Einbeziehung in das Baukonzept hätte keinen Sinn ergeben, da der Erwerber eines Liegenschaftsanteiles auf Grund der Kleinheit des Liegenschaftsanteiles diesen keiner sinnvollen Verwendung zuführen hätte können.

Von den im berufungsgegenständlichen Objekt befindlichen 16 Wohnungen hat der Berufungsführer acht verkauft, zwei werden aktuell (von der SBG) vermietet und die

restlichen sechs stehen leer bzw sind noch nicht fertig gestellt. Nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2007 ist beabsichtigt diese sechs Wohnungen zu vermieten.

Der Berufungsführer ist Eigentümer weiterer 16 Wohnungen von denen eine vom Berufungsführer selbst bewohnt wird, vier derzeit leer stehen und elf vermietet sind.

Nach den bei der Gebührenabteilung des Finanzamtes Feldkirch ausgehobenen Akten hat der Berufungsführer in den letzten zehn Jahren keine Grundstücke gekauft und nur die berufsgegenständlichen Liegenschaftsanteile verkauft. Dies deckt sich auch mit den Ausführungen des Berufungsführers in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Oktober 2007 wonach dieser in den letzten zehn Jahren keine anderen Liegenschaften gekauft bzw verkauft hat. Aus dem Kauf eines Grundstückes im Ausmaß von ca 1.100 m<sup>2</sup> im Jahr 1994, der Bebauung dieses Grundstückes und dem Abverkauf von acht der insgesamt 16 Einheiten kann daher noch nicht von einem die Vermögensverwaltung übersteigenden Ausmaß, das die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels erreicht, gesprochen werden. Dadurch, dass der Berufungsführer seit Jahren Eigentümer von weiteren 16 Wohnungen (außerhalb des berufsgegenständlichen Objektes gelegen) ist, von denen derzeit elf vermietet werden, und auch keine Absicht des Berufungsführers zu erkennen ist, diese Wohnungen zu verkaufen, ist davon auszugehen, dass es sich beim Verkauf der Liegenschaftsanteile an die Käufer, die mit der SBG einen Werkvertrag abgeschlossen haben um die Ausnützung einer einmaligen Gelegenheit gehandelt hat, die nicht zur Annahme einer gewerbsmäßigen Tätigkeit führt.

Es liegt daher kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Es ist allerdings in der Folge zu prüfen, ob der Berufungsführer zivil- bzw wirtschaftliches Eigentum am gesamten Grundstück an die SIG übertragen hat.

Die §§ 297 und 418 ABGB lauten:

*§ 297. Eben so gehören zu den unbeweglichen Sachen diejenigen, welche auf Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, daß sie stets darauf bleiben sollen, als: Häuser und andere Gebäude mit dem in senkrechter Linie darüber befindlichen Luftraume; ferner: nicht nur Alles, was erd- mauer- niet- und nagelfest ist, als: Braupfannen, Branntweinkessel und eingezimmerne Schränke, sondern auch diejenigen Dinge, die zum anhaltenden Gebrauche eines Ganzen bestimmt sind: z. B. Brunneneimer, Seile, Ketten, Löschgeräthe und dergleichen.*

*§ 418. Hat im entgegen gesetzten Falle jemand mit eigenen Materialien, ohne Wissen und Willen des Eigentümers auf fremdem Grunde gebaut, so fällt das Gebäude dem Grundeigentümer zu. Der redliche Bauführer kann den Ersatz der nothwendigen und nützlichen Kosten fordern; der unredliche wird gleich einem Geschäftsführer ohne Auftrag behandelt. Hat der Eigentümer des Grundes die Bauführung gewußt, und sie nicht sogleich dem redlichen Bauführer untersagt, so kann er nur den gemeinen Werth für den Grund fordern.*

Bei der Wohnanlage handelt es sich um kein Superädifikat, sondern um ein auf Dauer errichtetes Gebäude. Für die Dauer bestimmte Bauwerke werden unselbständige Bestandteile der Liegenschaft; bestimmungsgemäß ständig Verbundenes soll nicht selbständiger Vermögensgegenstand sein, weil die Liegenschaft sonst auf Dauer unverwendbar wäre. Sonderrechte am Bauwerk sind nicht möglich.

Das auf fremdem Grund errichtete, für die Dauer bestimmte Gebäude wird nach § 297 ABGB Bestandteil des Grundstücks, wächst also dem Eigentum an der Liegenschaft ausgleichspflichtig zu, ohne dass Miteigentum des Bauführers entstünde. Folge des Zuwachs ist die Ausgleichspflicht des Grundeigentümers in Höhe der gesamten notwendigen Kosten der Bauführung, soweit sie im Zuwachs an gemeinem Wert gedeckt sind.

Nur wenn der Grundeigentümer die fremde redliche Bauführung duldet, erwirbt der Bauführer mit dem Bauwerk die Liegenschaft und hat den Grundeigentümer zu entschädigen.

Außerbücherlicher Eigentumserwerb des Bauführers an der Baufläche tritt nur ein, wenn:

1. der Grundeigentümer vom Bau weiß,
2. ihn vorwerfbar dennoch nicht untersagt (sich also verschweigt) und
3. der Bauführer redlich ist.

Der Erwerb erfasst neben der Grundfläche die zur bestimmungsgemäßen Benützung des Gebäudes unentbehrlichen (mit beanspruchten) Flächen, SZ 29/60; EvBI 1961/244, 1969/117; JBI 1989, 582. Der Grundeigentümer hat Anspruch auf Ersatz des gemeinen Wertes der erworbenen Fläche. Der Erwerber hat Anspruch auf Einwilligung in die Verbücherung. Einem gutgläubigen bücherlichen Erwerber muss er weichen, EvBI 1961/244.

Abweichende Vereinbarungen sind zulässig; sie können dem Stillschweigen des Grundeigentümers die Vorwerfbarkeit nehmen, sodass der redliche Bauführer die Grundfläche nicht erwirbt, SZ 14/174; 21/57; EvBI 1954/65; 1970/36; JBI 1973, 259; EvBI 1975/261; JBI 1976, 43, aber auch ohne weiteres (durch die Bauführung) den Erwerb eintreten oder Miteigentum entstehen lassen, SZ 23/347; JBI 1966, 618; SZ 50/141. Es hängt also von der Vereinbarung ab, ob der Bau dem Grundeigentümer oder der Grund dem Bauführer (oder jedem ein Anteil) zufällt (JBI 1985, 741).

Die unwirksame Vereinbarung eines Überbaus hindert den Zuwachs zum Grundeigentum nicht: nicht die Anwendbarkeit des § 418 wird dadurch ausgeschlossen (wie manchmal irreführend formuliert wird), sondern bloß die des letzten Satzes.

Sachenrechtlich unwirksame Vereinbarungen können aber schuldrechtliche Wirkungen entfalten; so kann die missglückte Vereinbarung eines Überbaus ein ausschließliches

---

Benutzungsrecht oder einen Anspruch auf Einräumung einer Dienstbarkeit (des Fruchtgenusses) begründen.

Aus dem Vertrag zur Einräumung des Rechtes auf Bauführung geht hervor, dass die SBG das Recht erworben hat, auf der dem Berufungsführer gehörenden Liegenschaft eine Wohnanlage zu errichten. Weiters geht aus dieser Vereinbarung hervor, dass die SBG durch Bauführung nicht das Eigentum an dem Grundstück erworben hat. Vielmehr hat der Berufungsführer Eigentum an den von der SBG errichteten Wohnungen erworben. Dies geht aus dem aktuellen Grundbuchsatz auszug hervor. Der Erwerb von Eigentum an dem Gebäude ohne Grundanteil in der im Vertrag zur Einräumung des Rechtes auf Bauführung vorgesehenen Form ist zivilrechtlich nicht möglich, da es sich bei der Wohnanlage zweifelsfrei um ein Bauwerk das für die Dauer bestimmt ist, handelt und nicht um einen Überbau. Der Berufungsführer hat daher der SBG zivilrechtlich kein Eigentum übertragen.

Die Verpflichtung der SBG für die Verbauung des Grundstückes dem Berufungsführer ein jährliches Nutzungsentgelt zu entrichten und das Aufgriffsrecht der SBG für den Fall der Kündigung dieses Vertrages zum gemeinen Wert des Grundanteiles kann lediglich obligatorische Wirkung zwischen den Vertragsparteien, nicht aber dingliche Wirkung entfalten. Durch diese Vereinbarung wurde die SBG in die Lage versetzt die im zivilrechtlichen Eigentum des Berufungsführers befindlichen Wohnungseigentumseinheiten zu nutzen und jederzeit das Eigentum zum gemeinen Wert des Bodens zu erwerben.

Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer, dh. auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 24.11.1982, 81/13/0021). Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte bewirken noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert. Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054). Gebäude auf fremdem Grund und Boden (VwGH 13.9.1973, 0495/72) und Mieter-(Pächter-)investitionen (VwGH 4.2.1976, 1338/75; VwGH 17.5.1977, 1934/76; VwGH 19.3.2002, 99/14/0286) werden den Nutzungsberechtigten zugerechnet, es sei denn, das Gebäude bzw. die Investition gehen auf Grund der tatsächlichen und rechtlichen Gestaltung in das wirtschaftliche Eigentum des Liegenschaftseigentümers über (VwGH

25.2.1970, 1794/68). Diese Zurechnung erstreckt sich nicht auf den Grund und Boden (vgl Doralt EStG, §2 Tz 115 ff).

Die SBG hat daher wirtschaftliches Eigentum an den Wohnungen ohne Grund und Boden erworben. Dies deckt sich auch mit dem Vertrag zur Einräumung des Rechtes auf Bauführung.

Die SBG verpflichtete sich dem Berufungsführer ein Bestandentgelt für die Nutzung des Grundstückes zu bezahlen. Im Fall der Vertragskündigung wurde der SBG ein Aufgriffsrecht eingeräumt. Die Vereinbarung ist daher mit einem Leasingvertrag vergleichbar. Ergibt sich aus dem Leasingvertrag über ein betrieblich eingesetztes (gemietetes) Gut das Optionsrecht, das Gut zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis zu kaufen, stellt dieses Aufgriffsrecht ein Wirtschaftsgut dar und gehört zum notwendigen Betriebsvermögen. Liegt allerdings der vereinbarte Kaufpreis gravierend unter dem Wert des zu erwerbenden Leasinggutes, kann bereits das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggut auf den Leasingnehmer übergegangen sein. Im gegenständlichen Fall wurde vereinbart, dass bei Ausübung des Aufgriffsrechtes der Grund und Boden zum gemeinen Wert ins Eigentum zu übernehmen ist. Da daher der Kaufpreis nicht gravierend unter dem Wert des zu erwerbenden Grundstückes liegt, ist auch das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück nicht auf die SBG übergegangen.

Da die Berechnung des Spekulationsgewinnes außer Streit steht wird dieser der Steuerbemessung zu Grunde gelegt.

Die Steuer berechnet sich daher folgendermaßen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	44.791,12
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	105,64
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	51.353,82
Sonstige Einkünfte	14.971,34
Gesamtbetrag der Einkünfte	111.221,95
Kirchenbeitrag	-75,00
Einkommen	111.146,95
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	47.323,78
Unterhaltsabsetzbetrag	-306,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	47.017,78

Der Berufung war daher stattzugeben.

Feldkirch, am 3. Juli 2008