



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Dkfm. Dr. Peter Hofbauer, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1120 Wien, Schwenkgasse 4/1/6, vom 31. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vertreten durch Oberrätin Mag. Christa Dürr, vom 6. Juli 2000 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1993 bis 1996 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO), Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 nach der am 30. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1996 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO) werden aufgehoben.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um eine Pensionistin, welche bis zu dem am 1. November 1996 erfolgten Ableben ihres Ehegatten an einer Hausgemeinschaft beteiligt war, die am Standort in GGasse Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte.

Im Jahr 2000 fand im Unternehmen der Bw. ein Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Umsatzsteuer 1997 bis 1998 sowie die Einkommensteuer 1993 bis 1998 statt, im Zuge dessen nachstehende Feststellungen getroffen wurden:

Tz 13 Umsatzsteuer 1997 bis 1998

Im Zuge eines ebenfalls im Jahre 2000 durchgeführten Prüfungsverfahrens sei bei oben erwähnter Hausgemeinschaft festgestellt worden, dass den Jahren 1993 und 1994 neben Gebäudesanierungsarbeiten ein Dachbodenausbau durchgeführt und drei neue Wohnungen geschaffen worden seien, wobei diese nach erfolgter Fertigstellung sukzessive, sprich in den Jahren 1995 (Top 6), 1996 (Top 2) bzw. 1998 (Top 5) abverkauft worden seien.

Die im Jahre 1993 erfolgte Sockesanierung sei als Allgemeinkostenfaktor den Errichtungskosten des Dachbodenausbaus im Bruttobetrag von öS 272.197,56 zugerechnet worden.

Im Herbst 1994 sei an der Liegenschaftsadresse ein Neubau errichtet worden, wobei es teilweise schon während der Bauzeit zur Veräußerung einzelner Wohneinheiten bzw. der eines Geschäftslokales gekommen sei, wobei im letzteren Fall dem erwerbenden Bankinstitut Einfluss auf die Gestaltung des Tresorraumes zugekommen sei.

Top 8 des Neubaus sei nach den Wünschen der Hauseigentümer (Terrasse mit Schwimmbad, Sauna) errichtet und in der Folge von diesen bezogen worden.

Ab dem Jahr 1996 sei es zu – bezogen auf den Prüfungszeitraum – zu drei Veräußerungen von Wohnungen im "Altbau" gekommen, wobei betreffend die von Herrn S gekaufte Wohnung festgestellt worden sei, dass diese im Jahr 1993 vorerst Instand gesetzt worden sei, wobei im Anschluss daran seitens der Bw. eine Weitervermietung derselben nicht intendiert gewesen sei, sondern vielmehr ein Käufer gesucht worden sei.

Demzufolge seien die Grundstücke dem Umlaufvermögen zuzuordnen und könne daher für diese weder Investitionsbegünstigungen, noch eine Absetzung für Abnutzung (AfA) vorgenommen werden.

In dem außerhalb des Prüfungszeitraumes gelegenen Jahr 1999 seien eine Ordination, vier Geschäftslokale sowie zwei weitere Wohnungen veräußert worden, sodass die vormals an der Hausgemeinschaft beteiligte Bw. im Altbau keine Wohnung mehr besessen habe.

Zusammenfassend vertrat die Betriebsprüferin in Ansehung obiger Gestionen die Ansicht, dass die Verkäufe nicht als Vermögensverwaltung, sondern als Vermögensverwertung anzusehen seien, da die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen, dann einen gewerblichen Grundstückshandel bilden, wenn die Verkaufsgeschäfte in planmäßiger Art und Weise erfolgen.

Korrespondierend damit stehe in umsatzsteuerlicher Hinsicht für die Jahre 1993 bis 1996 der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten der Dachgeschosswohnungen und des Neubaus nicht zu, respektive seien im Jahr 1993 die auf die Sockelsanierung bzw. auf die Instandsetzung der von Herrn S im Jahre 1996 gekauften Wohnung entfallenden Vorsteuern von den seitens der Hausgemeinschaft. erklärten Vorsteuerbeträgen in Abzug zu bringen.

Den Umstand, dass die Bw. als Erbin nach ihrem verstorbenen Ehegatten ab dem Jahr 1997 nunmehr Alleineigentümerin der Liegenschaft war, nahm die Betriebsprüferin zum Anlass die Umsatzsteuern nämlichen Jahres sowie jene des Jahres 1998 beim Einkommensteuerakt der Bw. zu erfassen.

Ausgehend von den bei der Hausgemeinschaft getroffenen Feststellungen wurden die aus dem gewerblichen Grundstückshandel resultierenden Vorsteuern 1997 und 1998 gekürzt, respektive im Jahr 1998 eine Berichtigung der aus Instandsetzungsarbeiten des Jahres 1993 stammenden Vorsteuern vorgenommen.

Tz 16, 17 und 18 Veräußerungen von Wohneinheiten im Alt – und Neubau sowie im Dachgeschoss

Hinsichtlich des Altbaus wurde festgestellt, dass im Jahr 1997 keine Wohneinheit veräußert worden sei, während es im Jahr 1998 zu einem Verkaufsabschluss gekommen sei.

Was die Situation im Neubau anlangt, so seien seitens der Bw. im Jahr 1997 fünf Verkaufsgeschäfte getätigt worden.

Darüber hinaus sei im Jahr 1998 die dritte, im Dachgeschoss errichtete Wohneinheit veräußert worden.

Auf Grund des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels wurden seitens der Betriebsprüferin im Zuge der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die Errichtungskosten der veräußerten Wohneinheiten als Wareneinsatz gebucht.

Der Vollständigkeit halber sei angeführt, dass der aus der Vermietung der restlichen Wohneinheiten stammende Gewinn bzw. Verlust unter Beachtung der Werte der Hausverwaltung, vermindert um die nicht die Vermietung betreffenden Aufwendungen und der Absetzung für Abnutzung (AfA) unter die gewerblichen Einkünfte subsumiert worden ist.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin und erließ Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 sowie Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1998, wobei anzumerken bleibt, dass die Bescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1993 bis 1996 in der Form einer auf der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO fußenden Änderung erfolgte und in der Begründung auf die in den Berufungsfällen (RV/4208-W/02 bzw. RV/4209-W/02) ergangenen Feststellungsbescheide verwiesen wurde.

Mit Schriftsatz vom 31. August 2000 wurde – nach gewährter Rechtsmittelfristverlängerung – gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1998 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1998 Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass das Finanzamt bei Erlassung vorgenannter Bescheide einerseits von einer fehlerhaften Rechtsmeinung ausgegangen sei, andererseits geltend gemachte Sonderausgaben unberücksichtigt gelassen habe.

Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels wurde die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In Erfüllung eines Mängelbehebungsauftrages führte der vormalige steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die Bekämpfung der Umsatzsteuerbescheide wegen Nichtberücksichtigung von seitens der Bw. getragenen Vorsteuern erfolgt sei und demgegenüber das Finanzamt nur von den aus den Aufstellungen der Hausverwaltung herrührenden Basen ausgegangen sei.

Zusammenfassend lauten die anzuerkennenden Vorsteuern auf öS 228.416.- (1997) bzw. auf öS 139.292,76 (1998).

Was den Abverkauf der Wohnungen anlange, so sei dieser, mit Ausnahme des Verkaufes des Geschäftslokals an ein Bankinstitut – entgegen der ursprünglichen Absicht der Bw. auf Inbestandgabe derselben – erfolgt und in der Bedienung der hohen Fremdkapitalbelastungen und Zinsen begründet gelegen gewesen.

Ungeachtet dessen sei aus vorgenannten Gestionen kein gewerblicher Grundstückshandel abzuleiten, da - wie bereits oben ausgeführt - Vermietungsabsicht bestanden habe, während die Parifizierung der Wohneinheiten und die daran anschließenden Verkaufsgeschäfte durch eine Notsituation hervorgerufen worden seien.

Des weiteren habe es die Abgabenbehörde unterlassen, bei Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Errichtungskosten die zur Anschaffung des Althauses im Ausmaß von öS 4.000.000.- in Ansatz zu bringen.

Das gesamte Betriebsprüfungsverfahren sei mit Mängel behaftet, da es der Bw. verwehrt gewesen sei an den Feststellungen teilzunehmen, zumal sich die Prüferin einzig und allein, - sprich ohne Vorhalte - auf das bei der Hausverwaltung eingesehene Material beschränkt habe.

Zusammenfassend sei es durch Streichung von nicht der Vermietung zurechenbarer Aufwendungen (AfA) und Nichtberücksichtigung der - in der Berufungsbeilage ausgewiesenen - Fremdkapitalzinsen zur Konstruktion von Scheingewinnen gekommen.

In einem mit 5. Dezember 2000 datierten Schriftsatz beantragte der nunmehrige steuerliche Vertreter unter grundsätzlicher Bezugnahme auf das bisherige Berufungsvorbringen, respektive der beigelegten Zinsenaufstellung die Anerkennung von Zinsen und Spesen im Ausmaß von öS 818.858,56 (1997) bzw. von öS 347.212,17 (1998).

In eventu werde die Ermittlung der gesamten Herstellungskosten durch die Prüferin in Abrede gestellt, da in den Jahren 1994 bis 1998 zusätzliche, aus Prozesskosten und Maklergebühren herrührende Aufwendungen unberücksichtigt geblieben seien, so dass im Endeffekt der "Wareneinsatz" der Jahre 1997 und 1998 entsprechend zu korrigieren sei.

Abschließend sei anzumerken, dass die für die Bw. in Ansatz gebrachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Höhe nach mit den aus den Feststellungsbescheiden der Jahre 1993 bis 1996 herrührenden Werten nicht korrelieren.

In einem mit 5. Juli 2001 datierten Ergänzungsschriftsatz wurde eingangs – unter Berufung auf die Absicht der Bw. sämtliche Wohnungen in Bestand geben zu wollen - bekannt gegeben, dass das Vorliegen gewerblicher Einkünfte nach wie vor bestritten werde.

Für den Fall, dass nunmehr das Vorliegen gewerblicher Einkünfte verneint werde, dessen ungeachtet jedoch Steuerpflicht ob Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist unterstellt werde, sei angemerkt, dass der am 3. Mai 1990 erfolgte Erwerb der Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen in Bezug auf die zehnjährige Spekulationsfrist keinen neuen Fristenlauf bewirkt habe.

Eine Gegenüberstellung der tatsächlich angefallenen Zinsen zu den von der Betriebsprüfung anerkannten habe bezogen auf den Zeitraum 1994 bis 1998 einen Gesamtdifferenz von öS 4.932.656,76 gezeitigt, wobei auf das Jahr 1997 ein Teilbetrag von öS 945.803,59, auf jenen des Jahres 1998 ein solcher von öS 380.773,17 entfalle.

Darüber hinaus habe die Abgabenbehörde in den Jahren 1997 bis 1998 die Berücksichtigung zusätzlichen Sofortaufwands (Vermittlungsprovisionen, Rechtsanwalts- und Notarkosten) von öS 233.344,34 (1997) bzw. öS 419.439,41 (1998) unterlassen.

Aus dem Titel der Parifizierung seien Gutachterkosten sowie Notar- und Gerichtsgebühren im Gesamtausmaß von öS 769.909,46 in eine ab dem Jahr 1994 zu bildende Rückstellung als "nachträgliche Bau- und Baunebenkosten" einzustellen.

In Ansehung des Umstandes, dass sämtliche unberücksichtigte Aufwendungen mit ihren Nettowerten ausgewiesen worden seien, seien zumindest die darauf entfallenden Umsatzsteuern ertragsteuerlich zu berücksichtigen, wobei jene des Jahres 1997 auf öS 46.668,87 lauten, während jene des Jahres 1998 mit öS 83.887,89 zu beziffern seien.

Die Bw. stelle den Antrag sowohl für den Herstellungskosten des Dachgeschossausbaus als auch für jene des Neubaus eine Abschreibung (AfA) von 1,5 % auf Basis der von der Betriebsprüferin angesetzten Werte zuzüglich der in diesem Schriftsatz bekannt gegebenen zusätzlichen Baukosten, Rückstellungen und Vorsteuern vorzunehmen.

Der Antrag liege in der Tatsache begründet, dass seitens der Bw. bis zum Jahr 1996 auf Vermietung abzielende Inserate geschaltet worden seien.

In einer mit datierten 5. April 2002 Berufungsstellungnahme gab die Prüferin bekannt, dass im Zeitraum 1994 bis 1998 zwar die im Prüfungszeitpunkt bekannt gegebenen Zinsaufwendungen anerkannt worden seien, dessen ungeachtet jedoch nach gemeinsamen Recherchen mit dem steuerlichen Vertreter ein – nunmehr im Rechtsmittelverfahren anzuerkennender - Differenzbetrag von insgesamt öS 1.302.188,29 unberücksichtigt aushafte.

In nämlicher Weise seien – mit Ausnahme eines auf einem Tippfehler beruhenden und daher um öS 10.000.- nach unten zu korrigierenden Rechnungsbetrages – zusätzliche Herstellungskosten bzw. zusätzlicher Sofortaufwand zu berücksichtigen.

Im übrigen sei die "Gewerblichkeit" der Verkäufe ausführlich begründet worden und vermögen auch die Berufungsausführungen keine Änderung nämlichen Ergebnisses zu bewirken.

Die Inkongruenz der Höhe der gewerblichen Einkünfte liege in der Tatsache begründet, dass die Bw. neben dem gewerblichen Grundstückshandel laut Aktenlage auch positive Provisionseinkünfte bezogen habe, welche bei der Ermittlung der Einkunftsart Gewerbebetrieb Berücksichtigung gefunden hätten.

In ihrer mit 29. April 2002 datierten, – drei Berufungsfälle umfassenden Gegenäußerung – wies die Bw. darauf hin, dass ob der Versuche die Wohnungen zu vermieten kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege.

Was die Anerkennung der Zinsen des Jahres 1997 anlange, so sei anzumerken, dass in Tz 20 des BP - Berichtes unter dem Titel "diverse bezahlte Aufwendungen" ein Betrag von öS 980.152,85 ausgewiesen sei, wobei vorgenannte Summe die der Stellungnahme der Prüferin angeführten Zinsen (öS 449.988,75) sowie Instandhaltungsaufwendungen, Vermittlungsgebühren, Stempelgebühren und Umsatzsteuern beinhaltet.

Nämliche, exklusiv im Jahr 1997 von der Prüferin gepflogene Modalität erhärte den Verdacht, dass in den Vorjahren der Ansatz zusätzlicher Ausgaben verabsäumt worden sei.

Im Jahr 1998 seien zwar zusätzliche, aus einer Rechtsanwaltshonorarnote und Barauslagen "bezahlte Aufwendungen" von öS 122.200.- anerkannt worden, während ein Zinsenabzug von öS 380.773,17 – unterblieben sei.

In weiterer Folge wurde das Rechtsmittel vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In einer mit 9. Jänner 2007 datierten Eingabe wurde seitens der Bw. eine Aufstellung der Kreditentwicklung im Zeitraum 31. Dezember 1994 bis zum 31. Dezember 1999 (der Zeitpunkt der endgültigen Tilgung sämtlicher Kredite) nachgereicht, aus welcher ersichtlich ist, dass der Höchststand der Fremdkapitalverbindlichkeiten zum Jahresultimo 1995 auf einen Betrag von nahezu öS 22.000.000.- gelautet hat.

Einer Beilage betreffend die theoretische Mietzinserzielungsmöglichkeit im Neubau (öS 804.040.-) konnte entnommen werden, dass bei Unterstellung einer Gesamtauslastung (Altbau plus Neubau) Jahresmietzinse von rund öS 1.600.000.- erzielbar gewesen wären, eine Summe, welche die Bedienung einer Kreditsumme von öS 19.300.000.- (Unterstellung einer Verzinsung von 6 %) innerhalb von 20 Jahren, respektive einer solchen von rund öS 16.300.000.- (bei einem präsumtiven Zinsniveau von 6% per anno) innerhalb von 15 Jahren zur Folge gehabt hätte.

Die weiteren Beilagen betrafen vier im Zeitraum 12. September 1996 bis 3. Oktober 1996 geschaltete, auf Vermietung von neu errichteten Wohnungen abzielende Inserate, einen am

1. Juli 1995 geschlossenen Mietvertrag betreffend die im Jahre 1998 veräußerte, im Dachgeschoss befindliche Wohnung (Top 5) sowie zwei in den Jahren 1994 und 1995 bei der GC geschlossenen Kreditverträgen, wobei der Bw. seitens des Bankinstitutes die Bereitstellung von Kreditsummen bis zu öS 16.500.000.- unter Zugrundelegung einer Verzinsung von 8% per anno in Aussicht gestellt wurden.

In materieller Hinsicht ist vorgenannten Verträgen sowohl die Verpflichtung zur ehebaldigsten Begründung von Wohnungseigentum sowie des treuhändig abzuwickelnden Verkaufes der Wohneinheiten zu mit dem Bankinstitut abgestimmten Verkaufspreisen immanent.

Im Falle einer Neuvermietung, welche als Alternative zu oben beschriebenen Modalitäten nur Eingang in den am 27. April 1994 abgeschlossenen Kreditvertrag Eingang gefunden hat, ist das Einvernehmen mit der Kredit gewährenden Bank herzustellen.

Abschließend wurde dem Schriftsatz ein so genanntes zum Zwecke der Vorlage an die Finanzbehörden dienendes "Gedächtnisprotokoll" des Rechtsanwaltes Herrn T beigelegt, worin dieser zum Themenkreis einer seitens der Bw. ins Auge gefassten Vermietung der Wohneinheiten des Dachgeschosses sowie jener des Zubaus nach Durchsicht der Akten und aus seiner Erinnerung heraus Nachstehendes bekannt gab:

Herr T sei erstmals zu Beginn des Jahres 1994 vom Ehegatten der Bw. kontaktiert worden, wobei die Kontaktaufnahme sich ausschließlich auf die Lösung mietrechtlicher Fragen, respektive in der rechtsfreundlichen Vertretung bei Mietrechtsprozessen gegründet habe.

Betreffend des Bauvorhabens "Zubau" habe Herr M dem Rechtsanwalt gegenüber geäußert, diesen zum Teil durch den Verkauf eines im Erdgeschoss befindlichen Geschäftsraumes an eine Bank finanzieren zu wollen. Mit Ausnahme einer im Dachgeschoss des Zubaus zu errichtenden Privatwohnung sei die Vermietung der restlichen Wohneinheiten zum Zwecke der Bedienung der Restfinanzierungskosten angedacht gewesen.

Der Bw. sei in weiterer Folge betreffend die Inbestandgabe der Wohneinheiten des Dachgeschosses sowie des Zubaus auf die besseren gesetzlichen Rahmenbedingungen (bezogen auf die Mietzinsbildung sowie den Abschluss befristeter Mietverträge) hingewiesen worden.

Nach dem Dafürhalten des Rechtsanwalts habe die Bw. zu Beginn die Absicht verfolgt den weitaus überwiegenden Teil der neu geschaffenen Flächen zu vermieten und habe diese Inserate geschaltet, wobei dieses Vorhaben allerdings nicht von Erfolg gekrönt gewesen sei.

Die wirtschaftliche Situation sei mit dem Ableben Herrn Ms und des daraus resultierenden Pflichtteilsanspruches seines Sohnes zusätzlich verschärft worden, sodass letztendlich das

kreditierende Bankinstitut auf Abverkäufe gedrängt habe und diese von der Witwe tatsächlich forciert worden seien.

Zusammenfassend seien nach dem Dafürhalten des Rechtsanwaltes die Abverkäufe nicht als Produkt eines planmäßigen wirtschaftlichen Handelns, sondern durch die schlechte Marktlage für Vermietungen bedingt gewesen, respektive durch die seitens der Bw. unterschätzte Finanzierungslast sowie das Ableben Herrn Ms hervorgerufen worden.

In einer Beilage zu einem mit 10. Jänner 2007 datierten Schriftsatz übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. das zum Themenbereich der Gewerbesteuerpflicht ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. 9. 1980, Zl. 317, 520/80, wobei ergänzend darauf hingewiesen wurde, dass nämliche höchstgerichtliche Entscheidung nach wie vor unter der Rz 190 (Nachhaltigkeit) der UStR 2000 zitiert ist.

In der am 3. Mai 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde unter Bezugnahme auf das im Berufungsverfahren zu RV/4208-W/02 Vorgebrachte ergänzend ausgeführt, dass die in den Jahren 1997 und 1998 getätigten Verkäufe zwar planmäßig erfolgt seien, jedoch auf ein Notlage gegründet gewesen seien. Der steuerliche Vertreter stellte daher den Antrag der Berufung Folge zu geben, respektive eventualiter Aufwendungen aus dem Titel "Zinsen" bzw. "zusätzliche Sofortaufwendungen" sowie Sonderausgaben im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1997 bis 1998

Einleitend sei ausgeführt, dass ungeachtet des unter Punkt 2 dieser Berufungsentscheidung dargestellten Ergebnisses die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Beurteilung der Frage nach Anerkennung (unter Vornahme einer entsprechenden Berichtigung im Zeitpunkt der Veräußerung der jeweiligen Wohneinheit) oder Versagung der aus den Herstellungs - und Finanzierungskosten resultierenden Umsatzsteuern als Vorsteuern, darüber zu befinden, ob das wirtschaftliche Handeln der Bw. unter den Begriff der Vermögensverwaltung oder in jenen der Vermögensverwertung zu subsumieren ist, bzw. mit anderen Worten ausgedrückt die neu geschaffenen Wohneinheiten als Anlagevermögen oder als Umlaufvermögen zu werten sind.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

"Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist."

Demgegenüber sind Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften iSd § 30 leg. cit.

§ 30 EStG erfasst die Realisierung stiller Reserven im Privatvermögen. Diese Einkünfte sind subsidiär gegenüber den betrieblichen Einkünfte.

Ob gewerbliche Vermögensverwertung, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt oder private Vermögensverwaltung, die zur Wertsteigerung von Privatvermögen führt, was die Anwendung des § 30 EStG bedingt, vorliegt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist.

Nach der Lehre (S. Doralt, EStG, Kommentar, §§ 1 - 32, Stand 1.1.1997, § 23, Tz 99 ff.) liegt ein Gewerbebetrieb dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht; dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Abgabepflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Tätigkeit. Die Veräußerung von Grundstücken wird zum Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen, also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten. Zur Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich u. a. folgende objektiv erkennbare Kriterien an: Grundstückshandel besteht im Umschichten von Vermögen durch Anschaffung und Veräußerung, während bei der Vermögensverwaltung die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund steht. Die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes bedingen dabei die Notwendigkeit einer mehrjährigen Betrachtung.

Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht für einen gewerblichen Grundstückshandel, wobei ein solcher aber auch dann vorliegen kann, wenn zwischen dem An- und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt.

Die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit (innerhalb weniger Jahre) spricht für einen Gewerbebetrieb.

Liegt der Zweck der Betätigung nicht in der Vermögensanlage bzw. Vermögensnutzung, sondern vielmehr im Verkauf der Objekte nach Hereinbringung der Investitionskosten und eines entsprechenden Gewinnes, so wird an der gewerblichen Tätigkeit kein Zweifel bestehen. (Artikel Margreiter "Die Vermietung unbeweglichen Vermögens"; Zur Abgrenzung zwischen privater und gewerblicher Vermögensnutzung; SWK 1985, A I 151).

Wird die Tätigkeit des Abgabepflichtigen nicht als bloße Vermögensverwaltung, sondern als gewerblicher Grundstückshandel betrachtet, gehören diese Grundstücke zum Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebs. Eine Änderung kann allenfalls eintreten, wenn ab

einem bestimmten Zeitpunkt die Vermögensverwertung gegenüber der Vermögensnutzung in den Hintergrund tritt.

Bei gewerblichem Grundstückshandel zählen die Grundstücke und Gebäude stets zum Umlaufvermögen.

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Wien 1993, § 23, Tz 14, liegt Gewerblichkeit dann vor, wenn Mietwohngrundstücke planmäßig mit dem Ziel erworben werden, die Wohnungen ins Wohnungseigentum zu verkaufen und die Verkäufe einen größeren Umfang erreichen. Hauptsächliche Abgrenzungskriterien sind die Häufigkeit und der Umfang der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge.

Nach Doralt, EStG Kommentar, II, § 23, Tz. 125ff., wird die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen zum Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen, also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig sich ergebender Möglichkeiten.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das entscheidendes Abgrenzungskriterium "Art und Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens".

Ob nun die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (VwGH v 31. 5. 1983, 82/14/188, E 20. 12. 2000, 98/13/0236, 98/13/0237).

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 geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt zugleich die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung, Grundstückshandel kann auch gegeben sein, wenn zwischen Ankauf und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt.

Als von der Judikatur beurteilte Einzelfälle seien angeführt:

Die Gewerblichkeit kann - im Falle einer beruflichen Nahebeziehung und ohne besondere Abgrenzung zur Privatsphäre - bereits bei zwei Grundstücksumsätzen innerhalb von zwei Jahren gegeben sein (VwGH 9.7.65, ZI 28/65; BFH 14.3.89, VIII R 373/83).

Die Veräußerung von sechs Ferienhäusern und sechs parzellierten unbebauten Grundstücken ist gewerblich (VwGH 17.9.1974, ZI 359/74).

Werden 37 Grundstücke innerhalb von rund 10 Jahren erworben und erfolgt die entgeltliche Abgabe von sieben Grundstücken innerhalb von nur etwas mehr als zwei Jahren und von

zumindest acht Grundstücken im gesamten Zehnjahres-Abschnitt, tritt die Vermögensnutzung in den Hintergrund, während die bloße Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung von Vermögenssubstanz entscheidend im Vordergrund steht, kann von einer Vermögensverwaltung nicht mehr die Rede sein. (VwGH 7.11.1978, Zlen 727, 815/76).

Veräußert ein Steuerpflichtiger drei selbst errichtete Eigenheime in einem Zeitraum von drei Jahren, ist dies eine gewerbliche Betätigung (VwGH 7.11.1978, Zlen 2085, 2139/78).

Erwirbt ein Abgabepflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen und veräußert er diese in nahem zeitlichen Zusammenhang, so kann bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, insbesondere in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht.

Gesonderte Nutzungsvereinbarungen oder Parifizierungen vor Veräußerung der Immobilien sprechen für die Entfaltung einer gewerblichen Tätigkeit. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht (VwGH v. 20. 12. 2000, 98/13/0236, 98/13/0237). Nach diesem Erkenntnis ist für die Beurteilung der Frage, ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund der Tätigkeit des Steuerpflichtigen stand, unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit der Behaltdauer von entscheidender Bedeutung, wie lange die jeweilige Behaltdauer der veräußerten Objekte war und innerhalb welchen Gesamtzeitraumes die Objekte veräußert wurden sowie welche Gründe für die Veräußerung der Objekte maßgeblich waren. Zum Gesamtbild gehört neben der Frage der Behaltdauer von Objekten auch der Umstand der Finanzierung, wobei die Fremdfinanzierung ein Indiz für die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel bildet.

In Ansehung obiger Ausführungen und in Anbetracht des Inhaltes der "besonderen Kreditbedingungen" der in den Jahren 1994 und 1995 mit der GC geschlossenen Verträge gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Errichtungs- und Veräußerungsvorgänge den Typus eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllen. Bereits aus der Positionierung der Vertragspunkte, wonach die Bw. für eine ehebaldigsten Parifizierung der Wohneinheiten sowie zur Veräußerung derselben zu einem mit dem Bankinstitut akkordierten Preis Sorge zu tragen haben wird – bereits vor

Tätigung des ersten Veräußerungsgeschäftes - klar und unmissverständlich eine "Schiene" in Richtung Vermögensverwertung gelegt, wobei angesichts der Höhe der aushaftenden Verbindlichkeiten diese von der Kredit gewährenden Bank "diktierte" Maßnahme in wirtschaftlicher Hinsicht als einzig probates Mittel zur Bedienung der Kredite anzusehen ist. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die (exklusiv) aus dem Vertrag des Jahres 1994 stammende Option auf Vermietung der Wohneinheiten ebenso wie die kurzfristige Vermietung der im (ausgebauten) Dachgeschoss befindlichen Wohnung (Top 5) der Schlussfolgerung des Vorliegens der Vermögensverwertung insoweit nicht abträglich, als einerseits der Abschluss etwaiger Mietverträge in Bezug auf das Mietzinsniveau an die Zustimmung der Bank gebunden gewesen wäre und andererseits - so wie von der Bw. selbst zugestanden, - sich im Streitzeitraum die Erzielung betriebswirtschaftlich gerechtfertigter Mieten als unmöglich erwiesen hat, so dass – vom Ausnahmefall der bezogen auf die neu geschaffenen Flächen einzig kurzfristig vermieteten Wohneinheit Top 5 die Option überhaupt nicht zum Tragen gekommen wäre.

Der rechnerischen Darstellung, zum Nachweis dafür, dass die Bedienung der Kredite via Mieteinnahmen bewerkstelligbar sei, ist zu entgegen, dass ungeachtet eines in Aussicht gestellten Tilgungszeitraumes von fünfzehn bis zwanzig Jahren - wobei ergänzend anzumerken ist, dass das vom steuerlichen Vertreter angedachte, offenbar via Umschuldungen zu erreichende Zinsniveau von 6% Zweiprozentpunkte unter jenem der aus den Jahren 1994 und 1995 stammenden Verträge angesiedelt liegt, eine tatsächlich nahezu unmöglich zu erreichende "Gesamtauslastung" aller Mietobjekte unterstellt und darüber hinaus auch den Ausweis der in vorgenannten Tilgungszeiträumen zu tätiger Investitionen vermissen lässt.

Was das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. 9. 1980, Zln. 317, 520/80 anlangt, so verbleibt darauf zu verweisen, dass im zu beurteilenden Fall die Aufhebung der Berufungsentscheidung der belangten Behörde wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften erfolgt ist und demzufolge nicht der Grundsatz ableitbar ist, eine einmalige Gebäudeerrichtung mit nachfolgendem Abverkauf parifizierter Wohnungen stelle sich per se nicht als Entfaltung einer gewerblichen Tätigkeit dar.

Zusammenfassend gelangte daher die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass die Betriebsprüferin trotz möglicherweise anders gelagerter, auf Vermietung ausgerichteter subjektiver Intentionen der Bw. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einer, alleine durch das Ausmaß des Fremdkapitals, bedingten und somit bereits im Errichtungszeitpunkt der baulichen Veränderungen absehbar, die Verkäufe der Wohnungen völlig zu Recht als Vermögensverwertung, und nicht als ob des Ablebens Herrn Ms als Notverkäufe zu qualifizierende Vermögensverwaltung erachtet hat.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht bedeutet nämlich (ertragsteuerliches) Ergebnis, dass die aus den Errichtungs - und Finanzierungskosten der als Umlaufvermögen zu qualifizierenden Wohneinheiten stammenden Umsatzsteuern auf Grund der Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 wegen des Zusammenhanges mit der Ausführung steuerfreier Grundstücksumsätze nicht als Vorsteuern anzuerkennen waren.

In Ansehung obiger Ausführungen war daher die gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 1998 gerichtete Berufung als unbegründet abzuweisen.

Was die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 anlangt, so waren die bisher aus dem Titel des Grundstückshandels festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zuge der Rechtsmittelerledigung insoweit zu adaptieren, als sowohl bisher unberücksichtigte Zinsen im Ausmaß von öS 495.814,84 (1997) bzw. von öS 380.773,17, als auch zusätzliche sofort absetzbare Aufwendungen von öS 233.344,34 (1997) bzw. von öS 419.439,41 (1998) in Ansatz zu bringen waren.

Darüber hinaus war nach Rechtsansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz dem – bisher unbeachtet gebliebenen - Umstand, der Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten, in Konnex mit den sofort absetzbaren Aufwendungen stehenden Vorsteuern in ertragsteuerlicher Hinsicht insoweit Rechnung zu tragen, als diese bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von öS 46.668,87 (1997) bzw. von öS 83.887,89 (1998) als Abzugspost zu behandeln waren.

Es ergibt sich dem zufolge für die nachstehende Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1997	1998
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel) laut BP	62.187,16	1.415.117,69
Einkünfte aus Provisionen	47.170.-	
Zinsen	- 495.814,84	- 380.773,17
sofort abzugsfähiger Aufwand	- 233.344,34	- 419.439,41
nicht als Vorsteuern anerkannte Umsatzsteuern	- 46.668,87	- 83.887,89
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE (ATS)	- 666.471.-	531.017.-
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE (Euro)	- 48.434,34	38.590,51

Des weiteren waren im Zuge der Ermittlung des Einkommens der Jahre 1997 und 1998 Sonderausgaben (Prämien für freiwillige Personenversicherungen) waren entsprechend den nachgereichten Bestätigungen in Höhe von öS 30.797,80 (1997) bzw. öS 30.286.- (1998) zu

berücksichtigen, wobei anzumerken verbleibt, dass in Anbetracht der negativen Bemessungsgrundlagen des Jahres 1997 sowie in Ansehung der Bemessungsgrundlagen des Jahres 1998 ob der Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 (Gesamtbetrag der Einkünfte größer/gleich öS 700.000.-) ein Sonderausgabenabzug für beide Veranlagungszeiträume schlussendlich nicht zum Tragen kommt.

Berechnung der Einkommensteuer 1997

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 666.471.-
Einkünfte aus n. s. A	237.479.-
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 428.992.-
anrechenbare Lohnsteuer	43.323,50
Abzugssteuer aus Werkverträgen	6.086,40
Gutschrift laut BE (gerundet) ATS	49.410.--
Gutschrift laut BE (gerundet) Euro	3.590,76

Zusammenfassend war daher der gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 gerichteten Berufung teilweise Folge zu geben.

2. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1996

Eine Abänderung nach § 295 Abs. 1 BAO ist nur zulässig, wenn die Bescheide betreffend Einkommensteuer für obige Streitjahre von Feststellungsbescheiden abzuleiten sind.

Sind die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Streitjahre ins Leere gegangen, so fehlen taugliche Feststellungsbescheide für eine Abänderung, ein Umstand der dazu führt, dass unzulässig ergangene abgeänderte Einkommensteuerbescheide im Rechtsmittelverfahren aufzuheben sind (VwGH v. 24.11. 1998, 93/93/14/0203 und Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 295, Tz 13).

In Anbetracht der Tatsache, dass gemäß den Berufungsentscheidungen des UFS vom 5. September 2006 (RV/4209-W/02) bzw. vom 7. Mai 2007 (RV/4208-W/02), die als Grundlage der auf der Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO fußenden Änderung der Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1996 herangezogenen Feststellungsbescheide 1993 bis 1996 als ins Leere gegangen erachtet worden sind, waren die bekämpften Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1996 ohne nähere inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen aufzuheben.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 8. Mai 2007