

GZ. RV/2258-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Brigitte Samitz und KomzIR. Johann Fröhlich im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier am 24. April 2003 über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998 vom 24. 10. 2000 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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**

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA), der Aktenlage und nach dem Vorbringen der Parteien steht folgender Sachverhalt fest.

Der Berufungswerber (Bw) ist als Gesellschafter-Geschäftsführer bei verschiedenen Immobilienfirmen (...) hauptberuflich tätig. Darüber hinaus erklärte er bis 1994 Einkünfte als selbständiger Immobilienmakler: Neben dem Maklertum (Provisionsbasis) begann der Bw ab 1992 mit dem An- und Verkauf von Grundstücken. Die Ankäufe der diversen Objekte erfolgten fast gänzlich mittels Fremdkapital. Durch einen entsprechenden Zinsdienst wurden daher selten Überschüsse erzielt. Lediglich 1995 u 1996 gelang es, durch einen raschen Abverkauf der Grundstücke die auflaufenden Zinsen möglichst gering zu halten und es ergaben sich Überschüsse, die als Spekulationsgewinn erklärt wurden.

### Auflistung der an- u verkauften Liegenschaften (Anteile) im Zeitraum 1992 - 1998

<u>Datum d Ankaufes</u>	<u>Liegenschafts adresse</u>	<u>EZ</u>	<u>Erworбene Anteile</u>	<u>Datum d Verkäufe</u>	<u>Verkaufte Anteile</u>
25.11.1992	L-gasse	a	350/10000	15.12.1992	350/10000
16.08.1993	E-gasse	b	486/1037	23.09.1993 05.10.1993 09.03.1994 25.06.1997	126/1037 125/1037 108/1037 127/1037
16.04.1993	H-gasse	c	1/1	11.05.1993 28.05.1993 03.06.1993 09.05.1994 13.12.1994 01.10.1996 27.08.1998	89/1055 36/1055 130/1125 66/1055 88/1055 100/1055 130/1027
02.11.1995	L-strasse	d	119/3500	19.02.1996 22.02.1996 05.03.1996	40/3500 40/3500 39/3500

Bei der Überprüfung der Liegenschaftsverkäufe wurde festgestellt, dass in den Jahren 1997 - 1998 Dachgeschoßwohnungen veräußert wurden, die bei der Ermittlung der jeweiligen Spekulationsergebnisse außer Ansatz blieben.

## Dachgeschoß E-gasse

1997

Verkaufserlös	6,000.000,-
- Anschaffungskosten	4,195.625,-
Überschuss	1.804.375,-

## **Dachgeschoss H-gasse**

1998

Verkaufserlös	5,350.000,-
- Anschaffungskosten	<u>3,744.350,-</u>
Überschuss	1.605.650,-

Dieser Sachverhalt ist unbestritten und liegt vorliegender Entscheidung zu Grunde.

Die Bp des FA folgerte:

"... Auf Grund dieses Sachverhaltes

- hohe Fremdkapitalquote
  - große Dichte von An- und Verkäufen
  - keine eindeutige Trennung beruflicher und persönlicher Verflechtungen

ist die Tigkeit des AbgPfl als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren, der Gewinn ist daher gem. § 4/1 EStG (Schätzung im Zuge der Betriebsprüfung) zu ermitteln.

Der steuerliche Vertreter des AbgPfl begründete den Nichtansatz der Überschüsse aus dem Verkauf der Dachgeschosswohnungen damit, dass es sich bei diesen Wohnungen um not-

---

wendiges Privatvermögen des Unternehmers handle und die "Hauptwohnsitz-Befreiung" für diese Objekte anzuwenden ist.

Diese Argumentation der "Hauptwohnsitz-Befreiung" geht nach Ansicht des FA insoweit ins Leere, da die gegenständlichen Wohnungen Umlaufvermögen des Unternehmers darstellen. Darüber hinaus ist anzumerken, dass der Hauptwohnsitz mindestens 2 Jahre ab Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages und erfolgter Parifizierung gegeben sein muss. Wie aus dem Vertrag über den Verkauf der Dachgeschoßwohnung E-gasse und Erhebungen bei der MA 37 (Baupolizei) hervorgeht, erfolgte die Parifizierung (Nachtragsparifizierung wegen umfangreicher Um- und Ausbaurbeiten) und die Erteilung der Benützungsbewilligung erst am 6. Juni 1997 (Bescheid der MA 37), also unmittelbar vor dem Verkauf (25.6.1997) der betreffenden Dachgeschoßwohnung. Darüber hinaus wäre noch anzumerken, dass erst im Oktober 1996 der Bauwerber- u Bauführerwechsel bei der zuständigen Magistratsabteilung angezeigt wurde. Allein auf Grund dieses Sachverhaltes ist die beanspruchte Hauptwohnsitz-Befreiung zu versagen.

Hinsichtlich der Dachgeschoßwohnung H-gasse zeigten die durchgeführten Erhebungen bei der zuständigen Magistratsabteilung ein ähnliches Bild. Die Fertigstellung der Deckeninstandsetzungsarbeiten im Bereich des gesamten Dachgeschoßes erfolgte erst im Oktober 1997, dh erst rund ein 3/4 Jahr vor der Veräußerung der betreffenden Wohnung. Die gem § 30 EStG geforderte 2-jährige Benützung als Hauptwohnsitz wurde daher bei weitem nicht erreicht. Ein entsprechender Parifizierungsbescheid konnte ebenfalls nicht vorgelegt werden.

Außerdem kann das "Home-hopping", der Unternehmer wechselte im Zeitraum 1994 - 1998 insgesamt viermal seinen Wohnsitz (...), nicht den Intentionen des § 30 EStG (Hauptwohnsitz-Befreiung) entsprechen."

Das FA erließ in den Streitjahren diesen Feststellungen entsprechende Bescheide. Die Gewinnermittlung erfolgte gem. § 4/1 EStG. Die Besteuerungsgrundlagen wurden gem § 184 BAO geschätzt. Als Ausgangsbasis dienten die ursprünglich erklärten Betriebsergebnisse, was dazu führte, dass der im Jahr 1998 erklärte nichtausgleichsfähige Verlust aus dem Spekulationstatbestand nun einen ausgleichsfähigen Verlust aus Gewerbebetrieb (-772.284,-) darstellt. Der zu versteuernde Gewinn laut Bp betrug 1997 1.804.375,-- und 1998 833.366,--.

In der Berufung wurde iw vorgebracht, es handle sich nicht um einen gewerblichen Grundstückshandel, da in sieben Jahren lediglich drei Objekte gekauft und verkauft wurden. Die

Grundstücksverkäufe wurden als Spekulationseinkünfte in den entsprechenden Abgabenerklärungen behandelt. Die Wohnsitzbefreiung gem § 30 EStG sei anzuwenden, unabhängig davon, wie oft der Stpfl seinen Wohnsitz verlegt habe.

In der am 24. April 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ein Schriftstück überreicht und vorgetragen, dass bezüglich der Dachgeschosswohnung E-gasse der Wohnungseigentumsvertrag samt Parifizierung aus 1991 mit Nachträgen 1992 und 1993 übermittelt werde. Die Eigentumswohnung sei am 23. 9. 1993 erworben worden. Laut polizeilicher Meldung sei der Bw. am 11. 2. 1994 in die Wohnung eingezogen. Am 12. 7. 1996, mehr als zwei Jahre nach Bezug, habe der Bw. aus persönlichen Gründen seinen Wohnsitz in die Dachgeschosswohnung H-gasse verlegt. Die Argumentation der Bp betreffend Nachtragsparifizierung ändere nicht an diesem Sachverhalt.

Betreffend die Wohnung H-gasse habe seit 1995 Wohnungseigentum bestanden. Der tatsächliche Ausbau der Wohnung sei im ersten Halbjahr 1996 durchgeführt worden. Nach mehr als zweijähriger Benützung habe der Bw. seinen Wohnsitz verlegt und sei ausgezogen.

Dem Senat wurden private Fotos des Bw. gezeigt, um den Zustand der Wohnungen, die durchgeführten Arbeiten und den Zeitablauf zu dokumentieren.

Aus rechtlicher Sicht ergebe sich, dass jene Wohnung, die dem Bw. als Hauptwohnsitz gedient habe, jedenfalls notwendiges Privatvermögen darstelle und denkunmöglich dem betrieblichen Umlaufvermögen eines Einzelunternehmers zugeordnet werden könne.

Die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 EStG liege vor.

***Der Senat hat erwogen:***

Zu klären ist, ob gewerbliche Einkünfte aus Grundstückshandel oder sonstige Einkünfte aus Spekulationsgeschäften vorliegen.

***Rechtslage***

Die diesbezüglich maßgebenden rechtlichen Normen lauten wie folgt.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 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 iS des § 29 EStG Einkünfte aus Veräußerungsschäften iSd § 30 leg.cit.

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

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 VwGH eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist.

### *Lehre*

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 Stpf. 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 Ausnutzung 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 gewerblichen Grundstückshandel.

Grundstückshandel kann auch dann vorliegen, 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.

Der Umstand, dass ein Stpf. auch beruflich mit Grundstücksgeschäften befasst ist (z.B. Immobilienmakler, Rechtsanwalt, Notar) und ihm daher Fach- und Insiderwissen unterstellt werden muss, kann das Bild der Planmäßigkeit des Vorgehens verstärken.

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. (S. Artikel Margreiter "Die Vermietung unbeweglichen Vermögens; Zur Abgrenzung zwischen privater und gewerblicher Vermögensnutzung; SWK 1985, A I 151).

Wird die Tätigkeit des Stpf. 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, Bd 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.

### *Judikatur*

Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist nach der Judikatur "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 (s E VwGH v 31. 5. 1983, ZI 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 Grundstücksumsätze 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 AbgPfl 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, insb in Fällen, in denen ein AbgPfl seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet, für eine gewerbliche Tätigkeit spricht.

Bei Personen, die sich beruflich mit Grundstücksgeschäften befassen (Immobilienmakler, Immobilienverwalter bzw deren Arbeitnehmer), ist hinsichtlich der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel ausgeübt wird, ein strenger Maßstab anzulegen. In diesen Fällen ist eine eindeutige Trennung zwischen Privat- und Berufssphäre zu verlangen. (VwGH 25.3.1999, ZI 94/15/0171).

Gesonderte Nutzungsvereinbarungen oder Parifizierungen vor Veräußerung sprechen für gewerblichen Grundstückshandel.

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 (vgl VwGH 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 Behaltesdauer von entscheidender Bedeutung, wie lange die jeweilige Behaltesdauer 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 Behaltesdauer von Objekten auch der Umstand der Finanzierung, wobei die Fremdfinanzierung ein Indiz für die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel bildet.

### *Erwägungen*

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. in vier Anschaffungsvorgängen von 1992 bis 1995 Anteile an Wohnhäusern erworben. Diese Anteile hat er in fünfzehn getrennten Veräußerungsvorgängen als Wohnungen im Zeitraum von 1992 bis 1998 veräußert.

Im Einzelnen hat er die 350/10000 Anteile an der L-gasse am 25.11.1992 um S 730.010,-- erworben und unmittelbar darauf, am 15.12.1992, um S 900.000,-- wieder verkauft.

Die Anteile am Objekt E-gasse hat er am 16.08.1993 um S 8,800.000,-- erworben und in vier getrennten Veräußerungsvorgängen wieder verkauft. Die ersten beiden Verkäufe wurden unmittelbar nach Ankauf, nämlich am 23.09.1993 und 05.10.1993 (Top 4 und Top 5) um gesamt S 7,210.000,-- veräußert. Der dritte Verkauf erfolgte ca. 1/2 Jahr später um

S 3,300.000,-- und der letzte Verkauf (25.06.1997) nicht ganz vier Jahre nach dem Ankauf (Dachbodenwohnung) um S 6,000.000,--.

Insgesamt erzielte der Bw. für diese Verkäufe einen Erlös von ca. S 16,500.000,--.

Die Finanzierung erfolgte iw mit Fremdkapital. Der Bw. hat die Wohnungen parifiziert und anschließend abverkauft, wobei die (Nachtrags)parifizierung der 1997 verkauften Dachgeschosswohnung wegen umfangreicher Um- und Ausbaurbeiten und die Benützungsbewilligung erst am 6.6.1997 erfolgte.

An diesem Objekt besteht laut Grundbuchsatzung Wohnungseigentum, welches auch an allen Wohnungen vermerkt ist.

Das Objekt H-gasse erwarb der Bw. am 16.04.1993 zur Gänze um S 8,550.000,--.

Die Finanzierung erfolgte iw mit Fremdkapital.

Anschließend parifizierte er das Objekt und veräußerte die Eigentumswohnungen.

Es handelte sich um sieben voneinander getrennte Verkaufsvorgänge. Der erste Verkauf fand am 11.05.1993, wenige Tage nach dem Ankauf statt und brachte einen Erlös von S 2,500.000,--. Für den zweiten Verkauf, ebenfalls unmittelbar nach dem Ankauf am 28.05.1993, erhielt der Bw. S 945.000,--. Der dritte Verkauf, 1,5 Monate nach Ankauf, brachte S 3,460.000,-- ein. Der vierte Verkauf um S 800.000,-- fand ca. 1 Jahr nach Ankauf statt. Am 13.12.1994 erhielt der Bw. für eine weitere Veräußerung S 850.000,--. Am 1.10.1996 wurden vom Bw. für den sechsten Verkauf S 4,000.000,-- erlöst. Der siebte Verkauf am 27.08.1998 betraf die Dachgeschosswohnung und brachte einen Verkaufserlös von 5,350.000,--.

Insgesamt beträgt der Verkaufserlös der sieben Verkäufe fast S 18,000.000,--.

An diesem Objekt besteht laut Grundbuchsatzung Wohnungseigentum, welches auch an den einzelnen Wohnungen intabuliert ist.

Bezüglich des Objektes L-strasse erwarb der Bw. am 02.11.1995 119/3500 Anteile um S 1,696.266,--, wobei es sich um drei Wohnungen im Miteigentum handelte, bei denen bis zur vertraglich zugesicherten Begründung von Wohnungseigentum dem Käufer das ausschließliche und übertragbare Nutzungs- und Verwertungsrecht an den genannten Wohnungen zukommt.

Die Finanzierung erfolgte iw mit Fremdkapital.

Am 19.02.1996 begann der Bw. bereits mit dem Abverkauf und erzielte für die Wohnung Top 85 S 920.000,--, wobei die Zusage auf Begründung von Wohnungseigentum an der Kauf-

gegenständlichen Wohnung vertraglich festgehalten ist. Am 22.02.1996, ca. drei Monate nach Erwerb, veräußerte der Bw. weitere 40/3500 Anteile um S 915.000,--, wobei die Zusage von Wohnungseigentum im Grundbuch erfolgte und dem Käufer das ausschließliche Nutzungs- und Verwertungsrecht an der Wohnung Top 66 zukommt. Am 05.03.1996, somit ca. vier Monate nach Erwerb, veräußerte der Bw. die restlichen 39/3500 Anteile (Top 79) um S 900.000,-- unter den gleichen Bedingungen.

Insgesamt beträgt der Verkaufserlös ca. S 2,700.000,--, wobei die Begründung von Wohnungseigentum jeweils vertraglich zugesichert wurde.

Mittlerweile ist an diesem Objekt Wohnungseigentum begründet.

Nach Art der Tätigkeit liegt gewerblicher Grundstückshandel vor. Der Bw. geht planmäßig vor und erwirbt Anteile oder ganze Objekte, um sie sofort in Form von Wohnungen zu verkaufen. Die Verkäufe beginnen unmittelbar nach Ankauf. Trotz der bei Immobilien gegebenen beschränkten Umschlagbarkeit gelingt es dem Bw., innerhalb kürzester Zeit Verkaufsmaßnahmen zu setzen. So hat er die Anteile am Objekt L-strasse in drei Verkaufsvorgängen innerhalb von nur 4 Monaten wieder verkauft, beim Objekt L.-gasse war die Behaltesdauer sogar noch kürzer. Auch bei den anderen Objekten handelt es sich um eine für den Betriebsgegenstand sehr kurze Behaltesdauer. Beim Objekt E.-gasse hat der Bw. in vier Jahren seine Anteile in vier Veräußerungsvorgängen zur Gänze wieder verkauft. Beim Objekt H.-gasse schließlich hat der Bw. in ca. fünf Jahren über die Hälfte des 1/1 Anteils verkauft.

Es handelt sich daher um Umlaufvermögen. Der Bw. kauft Grundanteile, um sie möglichst bald mit Gewinn zu verkaufen. Er erzielt beim Verkauf beachtliche Wertsteigerungen. Durch den Abverkauf der einzelnen Wohnungen hat er jedes Jahr Einnahmen, jedoch ist der Gewinn pro Jahr nicht extrem hoch, sondern wird verteilt.

Dazu kommt, dass die Käufe fast ausschließlich mit Fremdkapital finanziert werden, ein weiteres Indiz für gewerblichen Grundstückshandel.

Im Vordergrund steht daher die Verwertung und nicht die Verwaltung des Vermögens.

Zusätzlich parifziert der Bw. im Regelfall die Anteile und räumt ausschließliche Nutzungsvereinbarungen ein, setzt also zusätzlich wertsteigernde Maßnahmen und kann so die Gewinne noch maximieren, da für Eigentumswohnungen (oder parifizierte Anteile oder bei Wohnungen mit gesonderter Nutzungsvereinbarung und der vertraglichen Verpflichtung oder Absicht zur Begründung von Wohnungseigentum) im Regelfall bekanntlich ein weit höherer Preis zu erzielen ist als für schlichte Miteigentumsanteile.

Aber auch der Umfang ist keineswegs so gering, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Der Bw. meint zwar, es seien in sieben Jahren nur drei Objekte gekauft und verkauft werden.

Fest steht, dass vier Ankaufsvorgänge fünfzehn Verkaufsvorgänge gegenüberstehen, die in nicht einmal sechs Jahren durchgeführt wurden. Die Gesamterlössumme beträgt in sechs Jahren ca. S 38,000.000,--, welches auch vom Volumen her nicht als gering bezeichnet werden kann.

Darauf hinzuweisen ist auch, dass der Bw. als Immobilienmakler mit Grundstücksgeschäften vertraut ist und eine berufliche Nähe dazu aufweist. Auch diese Tatsache spricht für gewerblichen Grundstückshandel.

Der Berufungssenat gelangt in Würdigung des vorliegenden Sachverhalts zur Überzeugung, dass der Bw. planmäßig und systematisch Grundstückshandel betreibt. Es handelt sich nicht um das Ausnutzen sich zufällig bietender Gelegenheiten, sondern um wirtschaftlich vernünftiges, profitables Streben nach möglichst hohen Gewinnen aus Grundstückshandel. Das unbewegliche Vermögen wird durch planmäßigen Ankauf und Veräußerung umgeschichtet und nicht angelegt oder genutzt. Die Merkmale des Grundstückshandels stehen eindeutig im Vordergrund.

Dass die Dachgeschoßwohnungen in die Betrachtung nicht einbezogen werden sollten, ist nicht einsichtig. Der Umstand, dass der Bw. kurz darin gewohnt hat, macht diese Wohnungen keineswegs zum Privatvermögen. Diese Wohnungen sind genauso einzubeziehen. Der Ankauf dieser Anteile erfolgte ebenso und gleichzeitig mit den anderen Anteilen, mit dem Ziel, sie wieder zu verkaufen. Dass zwischen An- und Verkauf diese Wohnungen saniert bzw. nutzbar gemacht wurden, ändert nichts an dieser Betrachtungsweise. Die Wohnungen wurden mit Gewinn (s.o.) verkauft, was ihre Einbeziehung in den gewerblichen Grundstückshandel evident macht.

Der Bw. irrt daher, wenn er meint, die Einbeziehung dieser Wohnung sei denkunmöglich, da es sich um notwendiges Privatvermögen handle. Beim notwendigen Privatvermögen handelt es sich per definitionem um Wirtschaftsgüter, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen. Eigentumswohnungen dienen einem gewerblichen Grundstückshändler aber eben nicht der privaten Bedürfnisbefriedigung, sondern sind grundsätzlich Betriebsvermögen, da der Handel mit Grundstücken (bzw. Anteilen) Gegenstand des gewerblichen Grundstückshandels ist. Es ist unbestritten, dass die beiden Dachgeschoßwohnungen erworben, saniert und nach kurzer Zeit mit Gewinn verkauft wurden. Der Grundstückshandel besteht grundsätzlich aus An- und Verkäufen von Objekten. In der Behaltezeit werden die Objekte, die das Umlaufvermögen des Grundstückshändlers

darstellen, id Regel naturgemäß genutzt, entweder zur Vermietung oder eben zur Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses. Die Kerntätigkeiten des gewerblichen Grundstückshändlers (An- und Verkauf, Lukrieren von Wertsteigerungen, ev. Sanierung) sind von dieser Nutzung völlig unabhängig. Daher ist die Frage, ob kurzfristig (nach dem Vorbringen des Bw. ca. 2 bzw. 1,5 Jahre) ein Wohnsitz während der kurzen Behaltezeit (ca. 4 Jahre Dachgeschoßwohnung E-gasse und ca. 5 Jahre Dachgeschoßwohnung H-gasse) in einem oder mehreren der zum Betriebsvermögen gehörenden Objekte begründet wurde, irrelevant.

Da die zwischenzeitige Vermietung der Objekte einen Grundstückshandel nicht ausschließt, vermag es auch die zwischenzeitige Begründung eines Wohnsitzes nicht.

Eine andere Betrachtungsweise würde etwa dann Platz greifen, wenn der Bw. ein Objekt (Wohnung) kauft (oder erbt) und in diesem Objekt (Wohnung) auf lange Sicht seinen Wohnsitz begründet. In diesem Fall würde diese Wohnung in den Grundstückshandel nicht einbezogen, da der Ankauf des Objektes aus privaten Gründen erfolgen würde und auch nicht von einer Einlage des Objektes in den gewerblichen Grundstückshandel auszugehen wäre.

Spekulationseinkünfte sind nicht gegeben. Es liegt gewerblicher Grundstückshandel vor.

Bezüglich der steuerlichen Auswirkungen und die Schätzungsgrundlagen wird auf die schlüssigen Ausführungen der Bp. des FA verwiesen.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass nach der Sachlage bezüglich der beiden Dachgeschoßwohnungen die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 EStG nicht gegeben wäre, selbst wenn man die beiden Dachgeschoßwohnungen als Privatvermögen qualifizierte.

Bezüglich der Dachgeschoßwohnung E-gasse ist festzustellen, dass der Bw. nach seinem Vorbringen den Wohnsitz am 12. 7. 1996 in die DG-Wohnung H-gasse verlegt hat. Die Veräußerung des Objektes erfolgte am 25. 6. 1997, dh annähernd 1 Jahr später. Der Hauptwohnsitz muss aber auch unmittelbar vor Veräußerung (Vertragsabschluss) bestanden haben; es soll nämlich nur die ausschließliche Selbstnutzung begünstigt sein. (s. Doralt; EStG Kommentar, 7. Lieferung, Stand 1. 10. 2002, § 30 Tz. 84). Der Hauptwohnsitz hat demnach nicht unmittelbar vor Veräußerung bestanden, sodass die Hauptwohnsitzbefreiung nicht zur Anwendung gelangen könnte.

Bezüglich der Dachgeschoßwohnung H-gasse ist festzuhalten, dass der Bw. das gesamte Objekt am 16. 4. 1993 erwarb und anschließend parifizierte. Seit 1995 besteht Wohnungseigentum. Die Deckeninstandsetzungsarbeiten wurden laut Bw. am 23. 10. 1995 fertiggestellt.

Am 12. 7. 1996 verlegte der Bw. seinen Hauptwohnsitz in die Dachgeschoßwohnung H-gasse.

Der Hauptwohnsitz muss aber grundsätzlich bei der Anschaffung begründet werden. (arg. Gesetzestext: "... seit der Anschaffung..."). Es mangelt im gegenständlichen Fall an dieser Voraussetzung, sodass die Hauptwohnsitzbefreiung auch hier nicht zur Anwendung gelangen könnte.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 30. 4. 2003