



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0054-I/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Gsaxner & Mair OG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, vom 17. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 30. September 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2005: 346.773,58 €; Einkommensteuer 2005: 164.971,79 €

Entscheidungsgründe

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 gab der Abgabepflichtige bekannt, dass er im Jahr 2004 ein Wohnhaus mit neun Wohnungen errichtet habe. Eine Wohnung werde privat genutzt, vier Wohnungen würden verkauft und vier Wohnungen seit dem 1. Jänner 2005 vermietet werden. Für das Jahr 2004 erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von -19.130,36 € sowie Einkünfte aus Spekulationsgeschäften aus der am 3. November 2004 an AB verkauften Wohnung Top 5 von 48.114,33 €. Die Wohnungen Top 6, 8 und 9 seien im Jahr 2005 mit Kaufverträgen vom 17. Jänner 2005 (an BC), 22. Februar 2005 (an CD) und 25. Jänner 2005 (an DE) verkauft worden, für das Jahr 2005 wurden Einkünfte aus Spekulationsgeschäften von 27.710,84 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

von 132,08 € erklärt. Vom Finanzamt wurden für die Jahre 2004 und 2005 zunächst erklä-
rungsgemäße Veranlagungen durchgeführt.

Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2004 und 2005, vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen, vorbehaltlich der Beachtung der Regeln über das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes, grundsätzlich einen nicht steuerbaren Vorgang darstelle. Abweichend von diesem Grundsatz sei eine andere Betrachtung dann geboten, wenn die Veräußerung der Grundstücke in planmäßiger Art und Weise erfolge, sodass der Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels nach § 23 EStG 1988 erfüllt werde. Erwerbe ein Abgabepflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen, und veräußere er diese in nahem zeitlichem Zusammenhang, so könne bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte sei auf den Zeitraum zwischen den Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, weil der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach dem Erwerb und Fertigstellen von Gebäuden wieder zu veräußern, insbesondere in Fällen, in denen ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richte, für eine gewerbliche Tätigkeit spreche.

Die Veräußerung der vier Wohnungen im Prüfungszeitraum führe zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, weil bereits im Juni 2004 Inserate über den Verkauf von Wohnungen veröffentlicht und mittlerweile sogar sechs der neun Einheiten veräußert worden seien. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien ebenfalls als gewerbliche Einkünfte im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels zu qualifizieren und dementsprechend zuzuordnen (vgl. Tz 3 und 4 des Bp-Berichtes vom 29. September 2008, ABNr. 123).

Für den zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führenden gewerblichen Grundstückshandel sei der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Bei dieser Gewinnermittlung seien die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nicht im Zeitpunkt des Entstehens, sondern im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung bzw. Verausgabung zu erfassen (Zufluss-Abfluss-Prinzip). Soweit der Geldfluss eine bereits früher entstandene Forderung oder Verbindlichkeit betreffe, komme es zu einer Erfassung von Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben erst im Zeitpunkt des Geldflusses. Der Verkauf der Wohnung Top 5 an AB sei zwar am 3. November 2004 erfolgt; da der Kaufpreis aber erst am 20. April 2005 auf das Bankkonto des Abgabepflichtigen zugeflossen sei, sei dieser Wohnungsverkauf nicht – wie von ihm erklärt – im Jahr 2004, sondern im Jahr 2005 steuerlich (als Einkünfte aus Gewerbebetrieb) zu erfassen. Es habe diesbezüglich eine Erlösverschiebung in das Jahr 2005 zu erfolgen (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 29. September 2008, ABNr. 123).

Im Zuge der Außenprüfung wurde auch festgestellt, dass die Erlöse aus den Wohnungsverkäufen nicht in voller Höhe erfasst worden seien. Diesbezüglich werde auf das Konto des Abgabepflichtigen bei der Bank1. mit der Nr. 1 verwiesen, auf dem zusätzlich zum bisher erklärt Verkaufserlös, der auf dem „offiziellen“ Konto bei der Bank2, Geschäftsstelle X, mit der Nr. 2 erfasst worden sei, weitere Bankeingänge ausgewiesen seien. So sei zB beim Verkauf der Wohnung Top 5 ein weiterer Zahlungseingang von 33.598,64 € erfolgt. Dies entspreche somit einem tatsächlich vereinbarten Quadratmeterpreis von 2.049,08 €/m², der als Schätzungsbasis für sämtliche Wohneinheiten heranzuziehen sei. Die im Jahr 2005 zu erfassenden Verkaufserlöse ermittelten sich demnach wie folgt (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 29. September 2008, ABNr. 123):

Wohnung	Eigentümer	gesamte Nutzfläche m ²	Wohnnutzfläche m ²	sonstige Nutzfläche m ²	Verkaufserlös lt. Bp €
Top 5	AB	86,59	65,80	20,79	134.829,31
Top 6	BC	86,60	65,81	20,79	134.849,80
Top 8	CD	101,08	76,40	24,68	156.549,53
Top 9	DE	101,15	76,47	24,68	156.692,97

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – am 30. September 2008 ua. einen neuen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 17. November 2008 fristgerecht Berufung, die unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurde. In der Berufungsergänzung vom 4. Dezember 2008 führte er begründend aus, dass zufolge der Definition des Begriffes „Gewerbebetrieb“ in § 23 Z 1 EStG 1988 eine Veräußerung von Grundvermögen, die eines der vier Merkmale (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) nicht erfülle, kein gewerblicher Grundstückshandel sein könne. Ein gewerblicher Grundstückshandel liege vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet sei bzw. die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung erfolge. Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht müsse bereits im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. der Bebauung des Grundstücks vorhanden sein.

Erwerben und Veräußern seien somit dann gewerblich, wenn bereits bei der Anschaffung der Objekte Verkaufsabsicht bestanden habe, die Aktivitäten erkennbar objektiv auf Wiederholung angelegt seien und ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Grundstücksanschaffung und Veräußerung bestehe. Keines dieser Merkmale treffe auf die gegen-

ständlichen Veräußerungsgeschäfte des Abgabepflichtigen zu. Er habe das in Rede stehende Grundstück schon vor langer Zeit (vor dem Jahr 1993) von seinem Vater geerbt. Dieses Grundstück sei nur aus vermögensrechtlichen Gründen im Zuge seiner Scheidung mit einem Vorkaufsrecht an seine Schwestern übertragen und später wieder rückübertragen worden. Dadurch sei der Abgabepflichtige immer wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks gewesen. Es bestehe daher kein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Erwerb und Verkauf, was gegen eine planmäßige Art und Weise der Veräußerung und damit gegen eine Gewerblichkeit spreche.

Auch bei dieser Rückübertragung habe der Abgabepflichtige nicht beabsichtigt, das Grundstück zu verkaufen, und auch bei Baubeginn der Wohnanlage habe noch keine Absicht bestanden, Wohnungen zu verkaufen. Er habe ein privates Einfamilienhaus auf dem Grundstück errichten wollen. Aufgrund von Finanzierungsproblemen habe er sich auf Anraten seiner Bank entschlossen, eine Wohnanlage zu bauen mit der Absicht, eine Einheit privat zu nutzen und die verbleibenden acht Einheiten zu vermieten. Der dafür aufgenommene Kredit sei so gestaltet worden, dass die Kreditsumme zum Teil mit den Mietüberschüssen und zum Teil mit einem Ansparmmodell nach einer Laufzeit von 227 Monaten getilgt werden könne. Die Bedienbarkeit des Kredits sei anhand einer Planungsrechnung belegt worden. Die Vermietung sei auf Dauer geplant gewesen und eine Veräußerung nicht in Erwägung gezogen worden.

Somit habe weder beim Erwerb von Todes wegen noch bei der späteren Rückübertragung des Grundstücks noch bei Baubeginn eine Verkaufsabsicht bestanden. Die erste Wohnung sei im Jahr 2004 aufgrund einer sich bietenden Gelegenheit verkauft worden, im Jahr 2005 seien dann auf Drängen der Bank drei weitere Wohnungen verkauft worden. Dies sei jedoch nie geplant und damit keine gewinnbringende Vermögensumschichtung beabsichtigt gewesen; der Verkauf sei lediglich aus dem Grund erfolgt, um den Wert des vorhandenen Vermögens besser zu nutzen. Der Verkauf von einzelnen Wohnungen bei sich bietender Gelegenheit sowie die Fremdfinanzierung allein qualifiziere die Veräußerung nach der allgemeinen Verkehrs-auffassung noch nicht als gewerblichen Grundstückshandel.

Entscheidend für die Qualifizierung als gewerblicher Grundstückshandel sei, dass die Grundstücksbeschaffung von vornherein darauf ausgerichtet gewesen sei, nicht aus dem Besitz Nutzen, sondern aus den Veräußerungen Gewinn zu erzielen. Dies treffe auf den gegenständlichen Fall nicht zu. Die Vermietungsabsicht sei eindeutig im Vordergrund gestanden. Gegen die Einstufung als gewerblicher Grundstückshandel spreche weiters, dass keine dauernde Einnahmenquelle begründet worden und der Ankauf in einem Vertragswerk erfolgt sei und somit kein für einen gewerblichen Grundstückshandel sprechender fortlaufender Erwerb aus planmäßiger Vermögensumschichtung erfolgt sei.

Mit dem Verkaufserlös seien keine weiteren Grundstücke gekauft, sondern ausschließlich das Vermögen besser genutzt worden, dh. es sei damit keine gewinnbringende Vermögensumschichtung verbunden und keinerlei Absicht der Wiederholung gegeben gewesen. Unter Berücksichtigung eines objektiven Gesamtbildes seien die Verkäufe nicht planmäßig und nicht nachhaltig gewesen. Die Vermögensverwaltung sei immer im Vordergrund gestanden. Nach den dargestellten Verhältnissen könne von einer Tätigkeit, die über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehe, nicht ausgegangen werden. Für diese Beurteilung sei auch die Tatsache, dass vier Wohnungen verkauft worden seien, nicht schädlich. Denn der Verkauf von einzelnen Wohnungen bei sich bietender Gelegenheit mache die Veräußerung noch nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel.

Dass die Liegenschaften fremdfinanziert worden seien, könne mitunter als Indiz dafür gelten, dass gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen sei. Nachdem aber im vorliegenden Fall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Tätigkeit des Abgabepflichtigen nicht dem Bild entspreche, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmache, vermöge diese Tatsache allein diese Tätigkeit nicht als gewerblichen Grundstückshandel zu qualifizieren. Zusammenfassend ist daher die Betätigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren. In der Folge seien auch die erzielten Mieteinkünfte erkläzungsgemäß den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.

Im Hinblick auf festgestellte nicht erklärte Erlöse sei festzuhalten, dass es sich bei dem angeführten Zahlungseingang auf dem Konto der Bank1. mit der Nr. 1 um eine Anzahlung des BC für den Kauf der Wohnung Top 6 handle. Diese Anzahlung sei bei der Begleichung des Kaufpreises nicht abgezogen und daher wieder zurückgezahlt worden. Die erklärten Einnahmen von 336.704,72 € für den Verkauf der drei Einheiten im Jahr 2005 und 101.259,40 € für den Verkauf der Einheit im Jahr 2004 entsprächen dem bezahlten Verkaufspreis.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber (Bw.) wurde aufgrund des Kaufvertrages vom 3. Februar 2004 Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ A GB B, bestehend aus der landwirtschaftlich genutzten GSt-Nr. C. Er erwarb das 749 m² große Grundstück von seinen Schwestern MK und MR um den Kaufpreis von 90.841 €. Im Jahr 2004 errichtete der Bw. auf dieser Liegenschaft ein Wohnhaus mit insgesamt neun Wohnungen, die Fertigstellung des Gebäudes erfolgte am 3. November 2004 (lt. eingereichten Anlagenverzeichnissen). Die Herstellungskosten betrugen 435.140,56 €.

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 3. November 2004 verkaufte der Bw. 71/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 5 sowie 3/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an dem Abstellplatz Top AP 5 an AB. Der zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis betrug (lt. Vertrag) 101.230,67 €. Mit Kaufvertrag vom 17. Jänner 2005 verkaufte der Bw. 71/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 sowie 3/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an dem Abstellplatz Top AP 6 an die Ehegatten BBC. Der zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis betrug (lt. Vertrag) 101.246,05 €.

Mit Kaufvertrag vom 22. Februar 2005 verkaufte der Bw. 86/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 8 sowie 6/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an den Abstellplätzen Top AP 8 und Top AP 10 an CD. Der zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis betrug (lt. Vertrag) 117.538,34 €. Mit Kaufvertrag vom 15. März 2005 verkaufte der Bw. 86/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 9 sowie 3/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an dem Abstellplatz Top AP 9 an DE. Der zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis betrug (lt. Vertrag) 117.648,04 €.

Vom Bw. wurden im Prüfungszeitraum 2004/05 somit vier der insgesamt neun Wohnungen verkauft, wobei sich – bezogen auf die in den Verträgen ausgewiesenen Wohnnutzflächen – folgende Quadratmeterpreise ergaben:

Wohnung	Eigentümer	Wohnnutzfläche m ²	Verkaufserlös lt. Vertrag €	Quadratmeterpreis €/m ²
Top 5	AB	65,80	101.230,67	1.538,46
Top 6	BBC	65,81	101.246,05	1.538,46
Top 8	CD	76,40	117.538,34	1.538,46
Top 9	DE	76,47	117.648,04	1.538,49

Die Wohnungen wurden vom Bw. somit in den Jahren 2004 und 2005 um denselben Quadratmeterpreis veräußert. Die Wohnung Top 1 (172/759 Anteile) samt dem Abstellplatz Top AP 1 (3/759 Anteile) wurde vom Bw. nach Fertigstellung privat genutzt, die übrigen vier Wohnungen samt Abstellplätzen wurden von ihm ab dem 1. Jänner 2005 (zunächst) einer Vermietung zugeführt.

In den Jahren 2007 bis 2009 wurden vom Bw. drei weitere Wohnungen verkauft. So veräußerte er mit Kaufvertrag vom 16. März 2007 68/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 2 sowie 3/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an dem Abstellplatz Top AP 3 an EF. Der zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis betrug (lt. Vertrag) 120.000 €. Mit Kaufvertrag vom 27. Februar 2008 verkaufte er 59/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 7 sowie 3/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an dem Abstellplatz Top AP 7 an FG. Der zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis betrug (lt. Vertrag) 130.000 €. Mit Kaufvertrag vom 31. Jänner 2009 schließlich verkaufte der Bw. 59/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an der Wohnung Top 4 sowie 3/759 Anteile samt dem damit verbundenen Wohnungseigentum an dem Abstellplatz Top AP 4 an GH. Der zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis betrug (lt. Vertrag) 110.000 €. Die Wohnungen Top 1 (172/759 Anteile) und Top 3 (57/759 Anteile) samt den Abstellplätzen Top AP 1 und Top AP 2 (je 3/759 Anteile) stehen nach wie vor im Eigentum des Bw.

Streit besteht nun darüber, ob in der Errichtung des Wohnhauses in EZ A GB B mit nachfolgender Veräußerung von (zwischenzeitlich) sieben Wohnungen im Wohnungseigentum ein gewerblicher Grundstückshandel zu erblicken ist. 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 zählen die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte) zu den Sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre. Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.

§ 30 EStG 1988 erfasst die Realisierung stiller Reserven im Privatvermögen. Für Spekulationsgeschäfte nach § 30 EStG 1988 gilt das Subsidiaritätsprinzip: Ein Spekulationsgeschäft liegt

nicht vor, „*soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören*“ (§ 30 Abs. 3 Z 1 EStG 1988); Spekulationseinkünfte liegen daher nur vor, wenn die Einkünfte weder zu den betrieblichen Einkunftsarten noch zu den anderen außerbetrieblichen Einkunftsarten gehören.

Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liegt gemäß § 32 BAO insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet) wird. Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind. Bei der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel wird in der Judikatur die Ansicht vertreten (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077), dass unter Vermögensverwaltung in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung zu verstehen ist, während eine Vermögensverwaltung nicht mehr vorliegt, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund und die Vermögensverwertung entscheidend in den Vordergrund tritt. Ob gewerbliche Vermögensverwertung, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt, oder private Vermögensverwaltung, die zur Wertsteigerung von Privatvermögen führt, was die Anwendung des § 30 EStG 1988 bedingt, vorliegt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 20.12.2000, 98/13/0236, 98/13/0237).

Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung „*über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht*“ (§ 31 BAO zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; siehe auch Stoll, BAO-Kommentar, 421); 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 (vgl. Doralt/Kauba, EStG, 10. Lieferung, § 23 Tz 103, mwH). Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 7.11.1978, 2085, 2139/78; VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159), also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten. Zur Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich ua. folgende objektiv erkennbare Kriterien an (vgl. Doralt/Kauba, EStG, 10. Lieferung, § 23 Tz 128):

Der Grundstückshandel besteht im Umschichten von Vermögen durch Anschaffung und Veräußerung, während bei der Vermögensverwaltung die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund stehen (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Jedoch schließen einzelne Zu- und Verkäufe Vermögensverwaltung noch nicht aus. Ein Gewerbebetrieb liegt erst vor, wenn die Ver-

mögensumschichtung gegenüber der Vermögensverwaltung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 25.2.2004, 99/13/0171). Maßgeblich ist das Gesamtbild des Einzelfalles (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Dabei sind die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen; daraus folgt die Notwendigkeit einer mehrjährigen, über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinausgehenden Betrachtung (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 26.2.2003, 98/13/0065).

Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht für gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Eine zahlenmäßige Grenze an An- bzw. Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreiten regelmäßig gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, besteht nicht (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 14.2.2). Nach der herrschenden Meinung in der BRD zur Veräußerung bebauter Grundstücke indiziert die Veräußerung von mehr als drei Objekten im engeren Zusammenhang zum Erwerbsvorgang regelmäßig einen Gewerbebetrieb (Drei-Objekte-Grenze; BFH, BStBl 1995 II 617). Wurden die Grundstücke jedoch bereits mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben, liegt auch schon bei einem Verkauf von zwei Liegenschaften gewerblicher Grundstückshandel vor (BFH, BStBl 2003 II 286). Das Überschreiten der Drei-Objekte-Grenze indiziert noch nicht die Nachhaltigkeit (BFH, BStBl 2005 II 164).

Die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit (innerhalb weniger Jahre) spricht für einen Gewerbebetrieb (VwGH 7.11.1978, 727, 815/76). 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 in beschränktem 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.

Erwirbt ein Abgabepflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen, und veräußert er diese in nahem zeitlichem 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. Der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit; insbesondere, wenn der Abgabepflichtige seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171; VwGH 20.12.2000, 98/13/0236, 98/13/0237).

Die (zwischenzeitige) Vermietung einzelner Grundstücke schließt einen Gewerbebetrieb nicht aus (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0110); auch die vermieteten Grundstücke zählen in diesem Fall zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, muss die Absicht des Grundstückshändlers, einzelne Liegenschaften auf Dauer nicht im Umlaufvermögen, sondern im Privat- oder Anlagevermögen zu behalten, um daraus zB Mieteinkünfte zu erzielen, anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Wird die Vermietung durch Veräußerung vorzeitig beendet, ist es am Abgabepflichtigen gelegen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung bietet (VwGH 13.4.2005, 2001/13/0028).

Die Form der Finanzierung ist für die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, nicht entscheidend (VwGH 9.7.1965, 28/65; VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159); das Ausmaß der Fremdfinanzierung hat allenfalls Indizcharakter (VwGH 7.11.1978, 727, 815/76). Dementsprechend spricht die Finanzierung mittels Eigenkapital eher für Vermögensnutzung als Vermögensverwertung (VwGH 20.12.2000, 98/13/0236).

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Errichtungs- und Veräußerungsvorgänge den Typus eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. die landwirtschaftlich genutzte Liegenschaft in EZ A GB B mit Kaufvertrag vom 3. Februar 2004 in sein Alleineigentum erworben und unmittelbar danach auf dieser Liegenschaft mit der Errichtung eines Wohnhauses mit insgesamt neun Wohnungen begonnen hat. Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgte noch im selben Jahr am 3. November 2004. Demnach erwarb er die Liegenschaft von seinen Schwestern in der Absicht, darauf ein Wohnhaus zu errichten.

Es fällt weiters auf, dass der Bw. ehebaldigst eine Parifizierung der Wohneinheiten anstrebt und noch am Tag der Fertigstellung des Gebäudes (am 3. November 2004) die erste Eigentumswohnung (samt Abstellplatz) verkaufte. In den ersten fünf Monaten nach Fertigstellung des Gebäudes wurden vom Bw. bereits vier Wohneinheiten an verschiedene Erwerber veräußert. Dies lässt den Schluss zu, dass der Bw. das Grundstück nicht nur erwarb, um es zu bebauen, sondern von vornherein (zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes) bereits auch die Absicht hatte, die nach Parifizierung entstandenen Wohneinheiten in einem nahen zeitlichen Zusammenhang zur Fertigstellung wieder zu veräußern. Eine gewerbliche Tätigkeit liegt diesfalls bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten vor. Parifizierungen vor Veräußerung der Immobilien sprechen für die Entfaltung einer gewerblichen Tätigkeit.

Diese Veräußerungsabsicht wird entscheidend dadurch untermauert, dass der Bw. im Hinblick auf einen Verkauf der Eigentumswohnungen gegenüber der Allgemeinheit werbend aufgetreten ist, und zwar zu einem Zeitpunkt, als das Wohnhaus noch nicht einmal fertig gestellt war. So liegt dem Unabhängigen Finanzsenat eine Einschaltung des Bw. in der „Zeitung“ vom 9. Juni 2004 mit folgendem Text vor: „*Wohnanlage in X, Kleinwohnanlage mit 8 Wohneinheiten zu mieten oder zu kaufen in UX, Baubeginn April 2004, Fertigstellung Herbst 2004*“. Das Inserat enthielt neben einer Kurzbeschreibung des Objektes auch Planauszüge mit der Süd- und Ostansicht des Gebäudes samt Name, Telefonnummer und E-Mail-Adresse des Bw. Daraus ist eindeutig ersichtlich, dass der Bw. bereits während der Bauphase die Absicht hatte, sämtliche Wohnungen (mit Ausnahme der von ihm privat genutzten Wohnung Top 1) zu verkaufen. Hätten sich Käufer in einer entsprechenden Anzahl finden lassen, dann wären von ihm auch sämtliche Wohneinheiten unmittelbar nach Fertigstellung des Gebäudes verkauft worden. Damit ist auch der Einwand des Bw. widerlegt, dass „*eine Veräußerung der Wohnungen nicht in Erwägung gezogen*“ worden sei. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung der Wohnungen (bei einer bloßen Vermietungsabsicht) wäre auch keine Parifizierung der Wohneinheiten erforderlich gewesen.

Das Werben um Käufer ging auch nach Fertigstellung der Wohnanlage in verstärktem Maße weiter. So wurde das vorstehende Inserat auch in der „Zeitung“ vom 24. November 2004 geschaltet, was zu drei weiteren Wohnungsverkäufen Anfang 2005 führte. Dem anlässlich der Außenprüfung vorgelegten Konto „*Inserate*“ sind allein für das Jahr 2004 insgesamt fünf Ausgabenpositionen über insgesamt 1.338,02 € für Inserate in diversen Medien zu entnehmen. Die Möglichkeit der Vermietung von Wohnungen hielt sich der Bw. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates lediglich für den Fall offen, dass nicht alle Wohnungen unmittelbar nach Fertigstellung verkauft werden konnten. So wurden die (von der Privatwohnung abgesehen) vier noch nicht verkauften Wohnungen zunächst vermietet, um das vorhandene Vermögen entsprechend nutzen zu können. Wie bereits dargelegt, schließt die (zwischenzeitige) Vermietung einzelner Wohnungen einen Gewerbebetrieb nicht aus, auch die vermieteten Wohnungen zählen in diesem Fall zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 28.1.2005, 2002/15/0110).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war hinsichtlich der vier zunächst vermieteten Wohnungen nicht geplant, daraus auf Dauer Mieteinkünfte zu erzielen. Die Vermietung war vielmehr von vornherein nur so lange beabsichtigt, bis sich eine lukrative Gelegenheit zur Veräußerung auch dieser Wohnungen bot. Dies lässt sich anhand der Inserate nachvollziehen, die im Jahr 2006 in diversen Medien erschienen sind. Diese Werbemaßnahmen führten in der Folge dazu, dass der Bw. drei weitere Wohnungen (jeweils samt dazugehörenden Abstellplätzen) verkaufen konnte.

Die Einwendungen des Bw. sind im Streitfall nicht geeignet, einen gewerblichen Grundstückshandel zu verneinen. So wurde im Hinblick auf einen nahen zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückserwerb und den Veräußerungen der Wohnungen eingewendet, dass er das in Rede stehende Grundstück schon vor dem Jahr 1993 von seinem Vater geerbt habe. Lediglich aus vermögensrechtlichen Gründen sei die Liegenschaft im Zuge seiner Scheidung seinen Schwestern übertragen und in der Folge wieder an ihn rückübertragen worden. Dadurch sei er immer wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes gewesen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass der Bw. aufgrund des Kaufvertrages vom 3. Februar 2004 Alleineigentümer der Liegenschaft in EZ A GB B wurde und diese Liegenschaft vorher seinen beiden Schwestern gehörte. Damit liegt ein für die Beurteilung des gewerblichen Grundstückshandels maßgeblicher Anschaffungsvorgang vor. Ob der Bw. zu einem früheren Zeitpunkt auch bereits Eigentümer der unbebauten Liegenschaft war, kann bei dieser Sachlage dahingestellt bleiben.

Im Übrigen kommt es im Fall der Bebauung eines Grundstückes zu einer wesentlichen Weisensänderung. Es ist daher die Bebauung des Grundstückes für die Beurteilung von Fragen wie zeitlicher Zusammenhang mit dem Grundstücksumsatz, Zusammenhang mit der Grundstücksbeschaffung usw. maßgeblich. Für die Betrachtung der Zeitkomponente ist daher nicht der zeitliche Zusammenhang zwischen Grundstücksankauf und –verkauf, sondern zwischen Bebauung und Verkauf maßgeblich (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 14.2.3, mWh). Auch ererbte Grundstücke können demnach nach Bebauung ohne besondere weitere Voraussetzungen Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels sein (BFH 22.3.1990, IV R 23/88).

Einem weiteren Einwand des Bw. zufolge seien die drei Wohnungen im Jahr 2005 lediglich auf „*Drängen der Bank*“ verkauft worden. Ein Verkauf sei jedoch nie geplant gewesen, dieser sei lediglich erfolgt, um den Wert des vorhandenen Vermögens besser zu nutzen. Dazu ist festzuhalten, dass der Grundstücksankauf und die Errichtung der Wohnanlage fremdfinanziert wurden. Dem Anlagenverzeichnis zufolge betrugen die Gesamtkosten 533.555,64 €, wovon 98.415,08 € auf den Ankauf der unbebauten Liegenschaft (inkl. Anschaffungsnebenkosten) und 435.140,56 € auf die Errichtung des Gebäudes entfielen. Um diese Kosten finanzieren zu können, nahm der Bw. Kredite in Höhe von 549.504 CHF (= 360.000 €) und 359.004 € auf.

Das „*Drängen der Bank*“ kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur dahingehend verstanden werden, dass ein Verkauf von Wohnungen für den Bw. wohl die einzige Möglichkeit dargestellt hat, die Kredite zurückzuzahlen. Angesichts der Höhe der aushaftenden Verbindlichkeiten ist diese von der Kredit gewährenden Bank „*diktierte*“ Maßnahme in wirtschaftlicher Hinsicht als einzig probates Mittel zur Bedienung der Kredite anzusehen. Der Bw.

wäre nämlich nicht in der Lage gewesen, die Fremdmittel allein aus den Einnahmen durch Vermietung (also aus der privaten Vermögensverwaltung) zu finanzieren; dann ist aber bereits bei Ankauf der Liegenschaft und Errichtung der Wohnanlage von einer Verkaufsabsicht auszugehen. Im Übrigen wurde bereits dargestellt, dass die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes und der Gebäudeerrichtung mit Fremdmitteln ein Indiz dafür bildet, dass es dem Bw. nicht so sehr um Vermögensveranlagung und Vermögensverwaltung im Sinne einer Vermögensnutzung, sondern vielmehr um ein planmäßiges Ausnützen von Gewinnchancen durch Grundstückshandel gegangen ist (VwGH 7.11.1978, 727, 815/76; VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Tätigwerden des Bw. nach dem Gesamtbild der Tätigkeit nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschritten hat, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Das Handeln des Bw. war - bereits vor Tätigung des ersten Veräußerungsgeschäftes - klar und unmissverständlich auf eine Vermögensverwertung ausgerichtet, was sich insbesondere aus folgenden Umständen ergibt: Errichtung der Wohnanlage unmittelbar nach Erwerb der Liegenschaft, ehebaldigste Parifizierung der Wohneinheiten zum Zeitpunkt der Fertigstellung, Veräußerung der Wohnungen auf planmäßige Art und Weise durch gezielte Werbung in der Öffentlichkeit, Verkauf von vier Eigentumswohnungen innerhalb von fünf Monaten nach Fertigstellung der Wohnanlage, sukzessive Veräußerung von drei weiteren Eigentumswohnungen innerhalb weniger Jahre. Die sieben Wohnungen wurden somit vom Bw. ausnahmslos in einem nahen zeitlichen Zusammenhang zur Errichtung der Wohnanlage veräußert. Für die Gewerblichkeit spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vor allem die im Streitfall gegebene Wertschöpfung durch Bebauung der Liegenschaft wie bei einem Bauträger und die Veräußerung innerhalb von fünf Jahren seit der Fertigstellung der Wohnanlage. Durch die Bebauung der angeschafften Liegenschaft mit einem „*Großprojekt*“ ist bereits die gewerbliche Tätigkeit entstanden (BFH 14.1.1998, X R 1/96, in BB 1998, 880f).

Bei dieser Sachlage entsteht der Judikatur zufolge bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit: So wurde vom Unabhängigen Finanzsenat (UFS 4.8.2004, RV/2382-W/02) ein planmäßiger An- und Verkauf (inkl. Adaptierung) von vier an derselben Liegenschaftsadresse gelegenen Eigentumswohnungen innerhalb von zwei Jahren als Gewerbebetrieb qualifiziert; dies auch dann, wenn der Abgabepflichtige in Ansehung der Situation am Wohnungsmarkt von der Anschaffung weiterer Objekte Abstand nimmt. In diesem Sinne auch die Rechtsmittelentscheidung der FLD für Tirol vom 10.6.1994 (in SWK 27/1994, A 585), wonach eine nachhaltige und damit gewerbliche Tätigkeit vorliegt, wenn der Abgabepflichtige beabsichtigt, auf einem soeben erworbenen Grundstück acht Eigentumswohnungen zu errichten, wobei sieben Wohnungen — möglichst noch vor Baubeginn — an verschiedene Interes-

senten veräußert werden sollen; dies auch dann, wenn – wie hier - nicht die Absicht besteht, einen solchen „*Vorgang*“ zu wiederholen. Bei Erwerb eines Grundstückes, der Aufteilung in Eigentumswohnungen, der Renovierung und dem Verkauf von vier Wohnungen liegt bereits eine gewerbliche Tätigkeit vor (BFH 28.10.1993, IV R 66-67/91, in BB 1994, 771). Der BFH betont, dass bei Veräußerung von vier Objekten innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen dem Bau und Verkauf auch ohne Vorliegen besonderer Umstände von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist (BFH 11.3.1992, XI R 17/90, in BB 1992, 2057).

Nicht erklärte Verkaufserlöse: Den vorliegenden Verträgen zufolge erzielte der Bw. für die im Prüfungszeitraum 2004/05 verkauften vier Wohnungen Verkaufserlöse von 101.230,67 € (Top 5), 101.246,05 € (Top 6), 117.538,34 € (Top 8) und 117.648,04 € (Top 9). Bezogen auf die in den Verträgen ausgewiesenen Wohnnutzflächen ergab sich demnach bei allen Wohnungsverkäufen ein Quadratmeterpreis von (gerundet) 1.538 €/m². Die Kaufpreise lt. Verträgen wurden von den Käufern zunächst auf ein Treuhandkonto überwiesen und sodann (nach grundbürgerlicher Durchführung der Kaufverträge sowie Übergabe der kaufsgegenständlichen Eigentumswohnungen) auf das Konto des Bw. bei der Bank2, Geschäftsstelle X, mit der Nr. 2 überwiesen.

Im Zuge der Außenprüfung konnte die Prüferin Einsicht nehmen in den Kontoauszug vom 1. Februar 2005 zum Konto des Bw. bei der Bank1. mit der Nr. 1, auf dem ein (weiterer) Zahlungseingang von 33.598,64 € betreffend den „*Wohnungskauf CBB*“ aufscheint. Demnach haben die Ehegatten BBC für den Kauf der Wohnung Top 6 an den Bw. einen Kaufpreis von insgesamt 134.844,69 € bezahlt.

Im Hinblick auf die von der Prüferin festgestellten nicht erklärten Erlöse verantwortete sich der Bw. damit, dass es sich bei dem angeführten Zahlungseingang auf dem Konto der Bank1. um eine Anzahlung des BC für den Kauf der Wohnung Top 6 gehandelt habe. Diese Anzahlung sei sodann nicht auf den Kaufpreis lt. Vertrag angerechnet, sondern vielmehr wieder zurückgezahlt worden. Deshalb hätten die Ehegatten BBC auch den vollen Kaufpreis lt. Vertrag von 101.246,05 € auf das Konto bei der Bank2, Geschäftsstelle X, überwiesen.

Diese Verantwortung ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates absolut unglaubwürdig. Es entspricht dem Wesen einer Anzahlung, dass sie die erste Rate eines in mehreren Raten zu zahlenden Kaufpreises darstellt und häufig beim Abschluss eines Kaufvertrages vereinbart wird, der mit Lieferterminen verbunden ist. Die Anzahlung wird daher nicht an den Käufer zurückbezahlt, sondern bei der Bezahlung des Restkaufpreises zur Anrechnung gebracht. Die Ehegatten BBC hätten daher einen um die „*Anzahlung*“ vermindernden Restbetrag auf das Konto bei der Bank2, Geschäftsstelle X, überweisen müssen, was jedoch nicht geschehen ist.

Zwecks Ermittlung des tatsächlichen Verkaufserlöses wurden die beiden Ehegatten BBC im Zuge einer im Jahr 2009 beim Bw. durchgeführten Außenprüfung betreffend Grunderwerbsteuer für die Jahre 2004 bis 2009 niederschriftlich einvernommen. Dabei gaben sie am 19. Mai 2009 Folgendes zu Protokoll:

„Für den Erwerb der Wohnung haben wir als Anzahlung 33.598,64 € am 4.1.2005 bezahlt und am 4.2.2005 101.246,05 €.“

Die entsprechenden Kontoauszüge wurden dem Finanzamt anlässlich dieser Außenprüfung von den Käufern vorgelegt. Die Außenprüfung führte auch zu Nachforderungen an Grunderwerbsteuer (vgl. Tz 6 des Bp-Berichtes vom 5. Juni 2009, ABNr. 234), die nicht weiter bestritten wurden. Es ist somit unzweifelhaft davon auszugehen, dass die Ehegatten BBC für den Kauf der Wohnung Top 6 (samt Abstellplatz Top AP 6) den Kaufpreis lt. Vertrag von 101.246,05 € und **zusätzlich** einen weiteren Betrag von 33.598,64 €, zusammen somit 134.844,69 €, bezahlt haben. Daraus ergibt sich - bezogen auf die im Kaufvertrag ausgewiesene Wohnnutzfläche von 65,81 m² - ein vom Bw. tatsächlich vereinnahmter Quadratmeterpreis von 2.049 €/m².

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. In dem Maß, in dem der Abgabepflichtige der Erfüllung der ihm gesetzlich auferlegten Pflichten zur vollständigen Aufzeichnung bzw. Verbuchung der Geschäftsvorfälle und letztlich in der Folge der Besteuerungsgrundlagen nicht oder nur in unzulänglicher Weise nachkommt, hat die entsprechende komplementäre Tätigkeit der Abgabenbehörde einzusetzen (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, 417, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Hinblick auf den Verkauf der Wohnung Top 6 an die beiden Ehegatten BBC wurde im Kaufvertrag vom 17. Jänner 2005 ein falscher (zu niedriger) Kaufpreis ausgewiesen. Im Zuge der Außenprüfung zu ABNr. 123 wurde zum Konto des Bw. bei der Bank1. mit der Nr. 1 lediglich ein Kontoauszug (jener vom 1. Februar 2005) vorgelegt. Es war der Prüferin daher nicht möglich, eine Überprüfung dahingehend vorzunehmen, ob auf diesem Konto noch (weitere) Zahlungseingänge zu den im Prüfungszeitraum 2004/05 erfolgten Wohnungsverkäufen verbucht wurden.

Der Unabhängige Finanzsenat ist davon überzeugt, dass auch beim Verkauf der im Prüfungszeitraum 2004/05 veräußerten Wohnungen Top 5, Top 8 und Top 9 vom Bw. (über die in den Verträgen genannten Kaufpreise hinaus) weitere Beträge vereinnahmt wurden. Im Hinblick auf den zum Verkauf der Wohnung Top 6 (an BBC) festgestellten Sachverhalt ist zwingend davon auszugehen, dass auch den anderen Wohnungsverkäufen des Prüfungszeitraumes ein tatsächlicher Quadratmeterpreis von 2.049 €/m² zugrunde gelegt wurde. Dies ergibt sich allein aus der Tatsache, dass in den Jahren 2004 und 2005 gleichartige Wohnungsverkäufe vorlagen, bei denen die Wohnungen - den vorgelegten Verträgen zufolge - um denselben Quadratmeterpreis veräußert wurden. Die vier Wohnungen sind Bestandteil derselben Wohnanlage, sie befanden sich zum Zeitpunkt der Veräußerung in demselben (neuen) Zustand und sie wurden gleichzeitig (innerhalb eines Zeitraumes von fünf Monaten) verkauft. Dieses Ergebnis wird auch dadurch untermauert, dass bei dem im Jahr 2008 erfolgten Verkauf der Wohnung Top 7 (an FG) ein Quadratmeterpreis von sogar 2.293,17 €/m² (Kaufpreis von 130.000 € für eine Wohnnutzfläche von 56,69 m²) erzielt werden konnte, obwohl es sich dabei um eine gebrauchte Wohnung gehandelt hat.

Dem Finanzamt folgend bestehen somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Bedenken, bei der Ermittlung des Veräußerungserlöses allen vier im Prüfungszeitraum verkauften Wohnungen denselben Quadratmeterpreis von 2.049 €/m² zugrunde zu legen. Die anlässlich der Außenprüfung ermittelten Verkaufserlöse lt. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 29. September 2008, ABNr. 123, sind nicht zu beanstanden.

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen: Bei Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels gehören die Grundstücke zum Gewerbebetrieb. Dies gilt auch für zwischenzeitig vermietete Grundstücke. Die Grundstücke gehören zum Umlaufvermögen (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188), sodass § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 nicht zum Zuge kommt. Der Wert des Grund und Bodens bleibt daher nicht außer Ansatz, sondern ist bei einer Veräußerung in die Gewinnermittlung einzubeziehen. Abweichend von Tz 3 des Bp-Berichtes vom 29. September 2008, ABNr. 123, ist auch ein Buchwertabgang für den Grundanteil als Betriebsausgabe anzusetzen. Insoweit erfolgt eine teilweise Stattgabe der Berufung wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	389.433,09 €
Buchwertabgang Grundanteil Wohnung Top 5	-9.595,15 €
Buchwertabgang Grundanteil Wohnung Top 6	-9.595,15 €
Buchwertabgang Grundanteil Wohnung Top 8	-11.929,10 €
Buchwertabgang Grundanteil Wohnung Top 9	<u>-11.540,11 €</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	346.773,58 €

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 16. August 2010