

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde der a b und c MEG a, d 56, h e, vertreten durch Dipl. Ing. c a, f 49, g i, vertreten durch Rechtsanwaltskanzlei Dr. a KG, m , h e, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, St.Nr. j, betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2015

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die im Kalenderjahr 2015 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	199.415,96
------------------------------	------------

Bei der Veranlagung desbeteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen

Nr 1	Dr. a b	99.707,98
------	---------	-----------

Nr. 2	DI a c	99.707,98
-------	--------	-----------

2. Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Tz 1 zur Beilage des BP-Berichtes vom 3.5.2016 betreffend Einkünftefeststellung für die Jahre 2014 und 2015 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

TZ 1

Wohnanlage d

a b und c sind Eigentümer der Liegenschaft KG n, EZ o (d 56b, h e). Im Jahr 2013 wurde die a Wohnbau GmbH mit dem Ziel der Abwicklung des Wohnbauprojektes auf diesem Grundstück gegründet. Baugegenstand waren 2 Wohnblöcke mit insgesamt 14 Wohnungen, 16 PKW- Garagenplätzen und 2 Abstellplätzen.

Die a Wohnbau GmbH wurde gegründet, damit Haftungen eingeschränkt, das Bauträgergesetz angewendet und gewerberechtliche Auflagen erfüllt werden können.

Die GmbH hat die ausführenden Baufirmen in ihrem Namen beauftragt, das Objekt zu errichten. Bezahlt wurden die Rechnungen durch die WEG a b und c. Auf sämtlichen Kaufverträgen sind als Verkäufer a b und c, also die WEG, angeführt.

2 Tops inkl. 3 PKW-Garagenplätze wurden nicht verkauft. Top 1 (inkl. Top 22: Garage) wird für den Zeitraum 1.4.2015 bis 31.3.2018 um € 1.035,00 an p , sowie Top 2 (inkl. Top 20 und 21 Garage) für den Zeitraum 15.6.2015 — 14.6.2014 [?] an q Sarah Holzer/Martin Geyr um € 1.000,00 steuerpflichtig vermietet. 3 weitere Wohnungen inkl. 4 PKW -Garagenplätze wurden umsatzsteuerpflichtig verkauft (Wohnung Top 7a, 7b, 10, Garagenplatz Top 14, 15, 16, 18).

Die restlichen Wohnungen inkl. Garagenplätze wurden unecht steuerbefreit verkauft.

Der PKW-Abstellplatz 29 konnte bisher nicht verkauft werden (er befindet sich noch im Eigentum von a c und b). Eine genaue Aufstellung über die Verkäufe ist im Bericht der Vorprüfung ersichtlich. Die gesamte finanzielle Abwicklung erfolgt über aufgenommene Kredite und bereitgestellte Sicherheiten beider Gesellschafter.

Die Teilzahlungen der Wohnungskäufer (der Zahlungsplan ist in den Kaufverträgen ersichtlich) erfolgten auf das gemeinsame Konto von a c und-b (IBAN: - [...]). Die Anzahlungen wurden bei Zahlungseingang in den UVA's der MEG a gemeldet und versteuert.

Die beauftragten Baufirmen haben die Rechnungen an die a Wohnbau GmbH als Bauleistung im Jahr 2014 ohne Ausweis der Umsatzsteuer (Reverse Charge) gestellt.

Andere Rechnungen die keine Bauleistungen waren, wie zB die Honorare des Architekten oder andere Verwaltungskosten wurden mit einem 20%igen Umsatzsteuerausweis an die GmbH gerichtet.

Auf Nachfrage der BP wurde von der steuerlichen Vertretung die Auskunft erteilt, dass die Wohnungsverkäufe einkommensteuerlich im Rahmen der Immobilienertragsbesteuerung direkt bei Dr a b (St-Nr: r) im Jahr 2014 besteuert werden. Es wurden folgende Meldungen abgegeben:

[...]

In diesem Zusammenhang wurde die Herstellerbefreiung beantragt.

Rechtliche Würdigung:

Selbst hergestellt ist ein Gebäude, wenn der Steuerpflichtige das Gebäude als "Bauherr" hergestellt hat bzw herstellen hat lassen. Kein Bauherr ist etwa derjenige, der eine zu errichtende Eigentumswohnung zu einem Fixpreis erwirbt. (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071).

Die Herstellerbefreiung erstreckt sich nur auf das selbst hergestellte Gebäude. Ein auf den Grund und Boden entfallender Veräußerungsgewinn ist steuerpflichtig (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105) sofern nicht gleichzeitig die Hauptwohnsitzbefreiung eingreift. Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit

als Hausbau und nicht etwa als Sanierung oder Renovierung anzusehen sind (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071).

Der planmäßige Verkauf von drei parifizierten Eigentumswohnungen in einem errichteten Mehrfamilienwohnhaus ist gewerblicher Grundstückshandel (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Die in der BRD geltende "3—Objekt—Grenze" ist nicht schematisch anwendbar, da es auf das Gesamtbild der Verhältnisse ankommt (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0025). Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgt (VwGH 7.11.1978, 2085/78). Weiters liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist, bzw wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach Be- oder Verarbeitung erfolgt. Die für den Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188) oder der auf die Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung oder aus dem Bereich der betrieblichen Hilfsgeschäfte heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 30.9.1980, 0317/80; VwGH 7.11.1978, 2085/78; VwGH 17.9.1974, 0359/74). Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht muss im Zeitpunkt der Anschaffung bzw im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstückes vorhanden sein (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Kriterien für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückhandels:

Planmäßige Parzellierung, Aufschließung (Baureifmachung) und anschl. Verwertung (VwGH: 22.9.1992, 92/14/0064)

Betreiben eines Bebauungsplanes durch Anregung, Aufstellung von Entwürfen, aktive Verfolgung der erstellten Pläne und anschließende Parzellierung entsprechend dieser Pläne

Schaffung wesentlicher Voraussetzung für die Erschließung und künftige Bebauung, wie zB die vertragliche Verpflichtung der Käufer, sämtliche Aufschließungskosten zu tragen

Umfangreiche Werbemaßnahmen zur Käufersuche zB die Schaltung von Inseraten (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033)

Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171)

Gewerblicher Grundstückshandel liegt demnach vor, wenn der Grundstückseigentümer ähnlich einem Grundstücksmakler oder Bauaufschließungsunternehmer seinen Besitz ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände umgestaltet, zu diesem Zweck das Grundstück nach einem bestimmten Bebauungsplan aufteilt und es sodann an verschiedene Interessenten veräußert. Der Abverkauf von ein oder zwei Wohnungen stellt

für sich allein noch keinen gewerblichen Grundstückshandel dar, wohl aber der Verkauf einer Vielzahl von Wohnungen (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059).

Weiters für die Beurteilung eines gewerblichen Grundstückhandels spricht die Tatsache, dass am 5.6.2014 ein Grundstück in e (KG n , EZ s) von t im Ausmaß von 971 m² käuflich um € 281.590,- erworben wurde. Für dieses Grundstück wurde am 20.10.2015 eine Bebauungsstudie durch die Fa. u (v , h e) erstellt.

Gegen die Beurteilung des gewerblichen Grundstückhandels würde ein passives - Verhalten des Verkäufers sprechen, wodurch er keine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit entfaltet (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059). Dies liegt hier nicht vor, da Inserate auf der Homepage (www.a—meg.at) geschalten wurden.

Da es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel handelt, kann die Besteuerung der Wohnungsverkäufe nicht im Rahmen der Immobilienertragsbesteuerung bei Dr. b a durchgeführt werden, sondern ist bei der WEG a b und c zu erfassen.

Die Anwendung des besonderen Steuersatzes gemäß § 30 a Abs 3 Z 1 EStG 1988 auf die Einkünfte aus der Veräußerung kann nicht zur Anwendung kommen. Die Vermietungseinkünfte der Wohnungen Top 1 und 2 können weiterhin mittels dem Formular E6b unter der Steuernummer: w erklärt werden. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde eine neue Steuernummer aufgenommen, da aufgrund gesetzlicher Vorgaben nur eine Einkunftsart pro F-Verfahren erklärt werden darf.

Gewinn 2015 lt. Bilanz	204.255,84
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
(St.Nr.: w)	
Mieteinnahmen	14.134,29
AfA, GWG	- 4.609,05
Betriebskosten, Versicherungen, Pachtaufwand	- 7.338,48
Zinsen	-3.818,12
	- 1631,36
Einkünfte Gewerbebetrieb (St.Nr.: j)	205.887,20

Mit Bescheid vom 3. Mai 2016 hat das Finanzamt Feldkirch die Einkünfte der Beschwerdeführer mit 205.887,20 € festgestellt. In der Begründung wurde auf die Ausführungen im BP-Bericht verwiesen.

In der Beschwerde vom 3. Juni 2016 brachten die Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Gemäß dem bekämpften Bescheid haben die beiden Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2015 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 205.887,20 gehabt.

Dies ist unrichtig. Die beiden Beschwerdeführer haben gar keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb gehabt, zumal die Beschwerdeführer keinen Gewerbebetrieb innehatten.

Dazu ist folgendes festzuhalten:

Die beiden Beschwerdeführer haben im Jahr 2003 mit Kaufvertrag vom 18.04.2003 die Liegenschaft GStNr. x in EZI y GB n e gekauft.

Die Beschwerdeführer beabsichtigten zunächst diese Liegenschaft als Grundreserve für sich und ihre Kinder (beide Beschwerdeführer hatten zu diesem Zeitpunkt 2 mj. Kinder) zu behalten.

In weiterer Folge wurde die Liegenschaft für die Dauer von mehr als 10 Jahren in unbebautem Zustand belassen.

Im Jahr 2013 haben sich die beiden Beschwerdeführer dann entschlossen auf dieser Liegenschaft gemeinsam eine Wohnanlage zu errichten und zur Finanzierung der Bau- und Errichtungskosten einen größeren Teil der in dieser Wohnanlage errichteten Eigentumswohnungen zu verkaufen und zwei oder drei Eigentumswohnungen dieser Wohnanlage selbst zu behalten und — solange kein familiärer Bedarf besteht — diese Wohnungen zu vermieten.

Mit Eingabe vom 23.07.2013 wurde bei der Stadt e um die Erteilung der Baubewilligung für die Errichtung der sodann tatsächlich von den beiden Beschwerdeführern errichteten Wohnanlage gestellt.

Mit Baubewilligungsbescheid der Stadt e vom 25.10.2013 wurde die entsprechende Baubewilligung erteilt.

Die Beschwerdeführer haben sodann die gegenständliche Wohnanlage errichtet und mit Ausnahme von zwei Wohneinheiten wurden die Eigentumswohnungen dieser Wohnanlage an Dritte veräußert. Mit der Veräußerung dieser Wohnungen war die Finanzierung der Wohnanlage und der Ankauf der Liegenschaft im Jahr 2003 vollständig ausfinanziert.

Sowohl die Planung als auch die Errichtung der Wohnanlage wurde auf Risiko der beiden Beschwerdeführer durchgeführt.

Der Verkauf der Wohnungseigentumseinheiten (mit Ausnahme zweier Wohnungseigentumseinheiten, die nach wie vor im Eigentum der beiden Beschwerdeführer stehen) diente ausschließlich dazu, die den beiden Beschwerdeführer entstandenen Kosten, die durch den Ankauf der Liegenschaft und durch die Errichtung der Wohnanlage entstanden sind, zu finanzieren.

Keinesfalls haben die beiden Beschwerdeführer die Liegenschaft im Jahr 2003 gekauft, um diese in weiterer Folge weiterzuverkaufen. Ganz im Gegenteil, die beiden Beschwerdeführer haben die Liegenschaft GStNr. x GB e zunächst gekauft, um eine Grundstücksreserve für sich und ihre Familien zu haben.

Die Wohnungen die von den Beschwerdeführern errichtet wurden, wurden ausschließlich deshalb verkauft, um die in ihrem Eigentum verbleibenden Wohnungen vollständig ausfinanzieren zu können, was auch tatsächlich gelungen ist. Nunmehr haben die beiden Beschwerdeführer anstatt einer unbebauten Liegenschaft auf dieser Liegenschaft zwei

Wohnungseigentumseinheiten, welche sie nunmehr vermietet und bei Bedarf selbst verwenden können.

Die beiden Beschwerdeführer haben auch keine weiteren Liegenschaften angekauft, um weitere Geschäfte „zu tätigen“. Vielmehr war dies ein einmaliger gemeinsamer Ankauf einer Liegenschaft im Jahr 2003, worauf in weiterer Folge für die Dauer von 10 Jahren keine Aktivitäten hinsichtlich dieser Liegenschaften von den Beschwerdeführern gesetzt wurden und erst im Jahr 2013, also 10 Jahre nach dem Ankauf der Liegenschaft der Entschluss gefasst wurde, die Liegenschaft mit einer Wohnanlage zu bebauen. Dies ist eine typische Vermögensverwaltung zumal mit der von den Beschwerdeführern durchgeführten Vorgangsweise das übliche — mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbundene — Ausmaß jedenfalls nicht überschritten wurde. Die Beschwerdeführer sind ja auch weiterhin (Mit)Eigentümer der Liegenschaft GStNr. x GB e verblieben.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführer weist auch in keiner Weise darauf hin, dass diese von den Beschwerdeführern gemachten Aktivitäten auf Wiederholung ausgerichtet sind. Die Aktivitäten der Beschwerdeführer war keinesfalls auch darauf ausgerichtet, Vermögen durch Umschichtung, Veräußerung, Wiederbeschaffung und Wiederveräußerung gerichtet, sodass keinesfalls eine betriebliche Tätigkeit vorliegt.

Im Vordergrund steht und stand somit die den Beschwerdeführern zuzuerkennende Vermögensverwaltung.

Schon in der Entscheidung des VwGH vom 30.09.1980, 317; 520/80, ist der VwGH bei Errichtung eines Gebäudes mit neun Garconnieren und einem kurzfristigen (vollständigen) Abverkauf der Wohnungseigentumseinheiten von Vermögensverwaltung und nicht von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen. Der Sachverhalt der dieser Entscheidung des VwGH vorgelegen ist und der verfahrensgegenständliche Sachverhalt sind praktisch ident.

Zudem haben die Beschwerdeführer die gesamte Phase der Errichtung der Wohnanlage an die a Wohnbau GmbH übertragen, welche im Namen und auf Rechnung der beiden Beschwerdeführer die Wohnanlage errichtet haben.

Zur Durchführung dieser Tätigkeiten, die ja sicherlich recht umfangreich waren, haben die Beschwerdeführer der a Wohnbau GmbH einen Entgeltbetrag in Höhe von € 86.500,00 zu bezahlen (für die Errichtung der Wohnanlage als Bauträger sowie für den Verkauf von 12 der 14 Wohnungseigentumseinheiten).

Im vorliegenden Fall liegt daher keine gewerbliche Tätigkeit, sondern bloße Vermögensverwaltung durch die Beschwerdeführer vor.

Unrichtig ist insbesondere auch, dass die durch den Wohnungsverkauf erzielten Erlöse zum Erwerb eines weiteren Grundstückes verwendet wurden. Die beiden Beschwerdeführer haben kein weiteres Grundstück erworben und besitzen auch kein weiteres Grundstück gemeinsam. Im Übrigen sind auch keine umfangreichen Werbemaßnahmen zur Käufersuche erfolgt, sondern wurde lediglich und ausnahmslos auf der Homepage www.a.at ein paar Wohnungen zum Verkauf angeboten.

Die Beschwerdeführer haben auch kein einziges Interesserat in Printmedien oder ähnlichem geschalten. Es wurden auch keine wesentlichen Voraussetzungen für die Erschließung und künftige Bebauung wie zB vertragliche Verpflichtung der Wohnungskäufer, sämtliche Aufschließungskosten zu tragen, geschaffen. Auch wurde kein wie immer geartetes Betreiben der Beschwerdeführer durchgeführt, einen Bebauungsplan oder eine entsprechende Parzellierung zu erhalten.

Keinesfalls wurden auch wiederholt Objekte angeschafft um durch diese Anschaffung einen Umsatz zu erzielen. Die Beschwerdeführer haben auch nicht ähnlich einem Grundstücksmakler oder Bauaufschließungsunternehmen die Liegenschaft ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände umgestaltet oder zu diesem Zweck das Grundstück nach einem bestimmten Bebauungsplan aufgeteilt und es sodann auf verschiedene Interessenten weiterveräußert. Die Beschwerdeführer haben lediglich 12 der 14 von ihnen selbst errichteten Eigentumswohnungen verkauft, um eben die verbleibenden beiden Wohnungen auf diese Weise finanzieren zu können.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Beschwerdevorentscheidung vom 14. Juni 2016 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„1. Sachverhalt:

Bei den Beschwerdeführern fand für den Zeitraum 2014 bis 2015 eine Außenprüfung auf Grundlage des § 147 BAO statt. Über das Ergebnis der Außenprüfung wurde ein Bericht gemäß § 150 BAO abgefasst und der folgende, in wesentlichen Punkten dargestellte Sachverhalt festgestellt.

Die BW sind grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft [X] welche sie mit Kaufvertrag vom 18. April 2003 käuflich erworben haben. Im Jahr 2013 wurde die a Wohnbau GmbH gegründet, welche unter der Firmenbuchnummer [Y] beim Landes- als Handelsgericht Feldkirch eingetragen ist. Gesellschafter der a Wohnbau GmbH sind Dipl. Ing. c a und k l. Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Bauträgergewerbes. Die GmbH hat die ausführenden Baufirmen mit den unterschiedlichen Gewerken beauftragt, welche zur Errichtung des Objektes notwendig waren. Die jeweiligen Rechnungen der mit der Errichtung der Wohnanlage betrauten Firmen wurden von den BW bezahlt. Auf sämtlichen Kaufverträgen welche mit den Wohnungskäufern abgeschlossen wurden sind als Verkäufer die BW genannt. Zwei Tops wurden nicht verkauft sondern der Vermietung zugeführt. Drei Wohnungen samt PKW Abstellplätzen wurden umsatzsteuerpflichtig veräußert. Der Rest der Wohnungen und Abstellplätze wurde unecht steuerfrei verkauft. Ein PKW Abstellplatz (Nr 29) wurde bis dato noch nicht verkauft. Die finanzielle Abwicklung erfolgte über aufgenommene Kredite bei Banken, die Kaufpreiszahlungen der Käufer erfolgten auf das gemeinsame Konto der BW bei der Raiffeisenbank. Die Anzahlungen der Käufer fanden Eingang in die jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen der MEG a.

Im Zuge der BP stellte sich heraus, dass sämtliche Wohnungsverkäufe einkommensteuerrechtlich (ImmoEST) im Jahr 2014 bei Dr. b a der Besteuerung zugeführt wurden. Insgesamt wurden elf Meldungen abgegeben. Bei jedem der elf Verkaufsvorgänge wurde die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG geltend gemacht.

Seitens der BP wurde die Herstellerbefreiung versagt und der Verkauf der einzelnen Eigentumswohnungen und Autoabstellplätze als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert, welcher zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG führt. Die dabei erzielten Einkünfte wurden einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO - das Jahr 2015 betreffend - für die BW festgestellt. Seitens der Abgabenbehörde wurde ein entsprechender Feststellungsbescheid mit Datum 03. Mai 2016 für das Jahr 2015 erlassen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 205.887,20 festgestellt. Bescheidbegründend wurde mit Hinweis auf den BP—Bericht vom 03. Mai 2016 im Wesentlichen wie folgt begründet:

Der planmäßige Verkauf von drei parifizierten Eigentumswohnungen in einem errichteten Mehrfamilienhaus stelle gewerblichen Grundstückshandel dar (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Ein gewerblicher Grundstückshandel liege vor, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen würden (VwGH 7.11.1978, 2085/78). Die planmäßige Parzellierung, Aufschließung (Baureifmachung) und anschließende Verwertung stelle ein Kriterium für das Vorliegen von gewerblichem Grundstückshandel dar (VwGH 22.9.1992, 92/14/0064). Ebenso seien umfangreiche Werbemaßnahmen zur Suche von Käufern bzw die Schaltung von Inseraten ein Merkmal für das Vorhandensein eines gewerblichen Grundstückshandels (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0033). Letztlich sei auch die Verwendung des-Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes als Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel zu sehen (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171). Gegen das Vorhandensein eines gewerblichen Grundstückshandels spreche, wenn das Verhalten des Verkäufers passiv wäre, also beispielsweise keine werbende Tätigkeit gegenüber der Allgemeinheit entfaltet werde (VwGH 13.9.2006, 2002/ 13/0059).

Aufgrund folgender Überlegungen qualifizierte die BP den vorliegenden Sachverhalt als gewerblichen Grundstückshandel:

Es wurde eine Mehrzahl von Wohnungen innert eines Zeitraumes von fünf Monaten veräußert

Es wurde eine werbende Tätigkeit in Bezug auf die zum Verkauf stehenden Wohnungen ausgeübt. So wurde eigens eine Homepage (www.a.at) erstellt und dort Inserate geschalten.

Mit Kaufvertrag vom 05. Juni 2014 wurde in e ein weiteres Grundstück mit einem Ausmaß von 971 m² zum Preis von € 281.590,00 käuflich erworben und von der Firma u mit Datum 20. Oktober 2015 eine Bebauungsstudie erstellt.

Aufgrund des Vorhandenseins eines gewerblichen Grundstückshandels wurde die Anwendung des besonderen Steuersatzes des § 30a Abs 1 EStG versagt. Auch die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG wurde mit dem identen Argument versagt.

Gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO das Jahr 2015 betreffend, datierend mit 03. Mai 2016 erhoben die BW innert offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde und brachten im Wesentlichen vor wie folgt:

Der Feststellungsbescheid vom 03. Mai 2016, das Jahr 2015 betreffend, mit welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 205.887,20 festgestellt wurden sei unrichtig. Die BW hätten keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, da sie über keinen Gewerbebetrieb verfügen würden.

Die beschwerdegegenständliche Liegenschaft sei im Jahr 2003 erworben worden.

Ursprünglich sei beabsichtigt gewesen, die Liegenschaft als Grundstücksreserve für sich und die Kinder zu behalten. In weiterer Folge sei die Liegenschaft für die Dauer von mehr als zehn Jahren in unverbautem Zustand belassen worden. Im Jahr 2013 hätten sich die BW dann entschlossen, auf der besagten Liegenschaft gemeinsam eine Wohnanlage zu errichten und zur Finanzierung der Bau-und Errichtungskosten einen Großteil der entstandenen Wohnungen zu verkaufen. Lediglich zwei oder drei der besagten Wohnungen wollten die BW behalten und der Vermietung zuführen. Mit Eingabe vom 23. Juni 2013 sei bei der Stadt e um eine Baubewilligung angesucht worden und die beschwerdegegenständliche Wohnanlage errichten zu können. Mit Bescheid vom 25. Oktober 2013 habe die Stadt e die entsprechende Baubewilligung erteilt.

In einem nächsten Schritt sei die Wohnanlage errichtet worden und die Wohnungen – mit Ausnahme von zwei Eigentumswohnungen – an Dritte veräußert worden.

Mit dem Veräußerungserlös für die besagten Wohnungen war sowohl der Grundankauf als auch die Errichtung der Wohnanlage ausfinanziert. Der Verkauf der Wohnungseigentumseinheiten sei ausschließlich deshalb geschehen, um die den BW anfallenden Kosten des Grundankaufs und der Errichtung zu finanzieren. Jedenfalls sei der Grund und Boden im Jahre 2003 nicht mit der Absicht erworben worden um diesen in der Folge weiter zu veräußern. Vielmehr sollte er als Grundstücksreserve für die Familie dienen. Die Wohnungen seien von den BW ausschließlich deshalb verkauft worden, um die in ihrem Eigentum verbleibenden Wohnungen gänzlich ausfinanzieren zu können.

Die BW hätten keine weiteren Liegenschaften mehr erworben. Der Ankauf der Liegenschaft im Jahr 2003 sei ein einmaliger Vorgang gewesen. Erst mehr als zehn Jahre nach der Anschaffung sei der Entschluss gefasst worden, die Liegenschaft mit einer Wohnanlage zu bebauen. Diese Vorgehensweise stelle eine Vermögensverwaltung dar. Auch könne aus keinen Umständen darauf geschlossen werden, dass die Aktivitäten der BW wiederholt werden sollen. Eine betriebliche Tätigkeit liege nicht vor, vielmehr handle es sich um Vermögensverwaltung.

Auch bei der Entscheidung des VwGH vom 30.09.1980, 317, 520/80 sei der VwGH bei der Errichtung eines Gebäudes mit neun Garconnieren und einem kurzfristigen vollständigem Abverkauf der Wohnungseigentumseinheiten von Vermögensverwaltung ausgegangen.

Letztlich hätten die BW die gesamte Phase der Errichtung der Wohnanlage der a Wohnbau GmbH übertragen, welche im Namen und auf Rechnung der BW die Wohnanlage errichtet habe.

Unrichtig sei auch die Behauptung, dass der erzielte Erlös aus den Wohnungsverkäufen zum Erwerb eines weiteren Grundstückes verwendet worden sei. Auch seien keine umfangreichen Werbemaßnahmen an den Tag gelegt worden; es seien lediglich und ausnahmsweise auf der Homepage www.a.at einzelne Wohnungen beworben worden. Auch seien keine Inserate in den Printmedien geschalten worden. Es seien auch nicht wiederholt Objekte angeschafft worden oder gleich einem Grundstücksmakler Liegenschaften baureif und in Bauland umgestaltet worden um es dann an verschiedene Interessenten zu verkaufen.

Es wird daher der Antrag gestellt, den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vom 03. Mai 2016, das Jahr 2015 betreffend abzuändern und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 festzustellen.

2. rechtliche Würdigung:

In § 23 Z 1 EStG 1988 idgF werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb definiert. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind danach 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.

§ 23 enthält zunächst eine Umschreibung des Gewerbebetriebs. Die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr müssen auch bei den übrigen betrieblichen Einkunftsarten (§ 21, § 22) gegeben sein. Gewerbliche Einkünfte liegen daher nur vor, wenn keine Einkünfte aus LuF sowie aus selbständiger Arbeit erzielt werden. § 23 erfüllt die Funktion eines Auffangtatbestands. Der Umfang der Betätigung muss zudem den Rahmen sog Vermögensverwaltung überschreiten (VwGH 17.12.98, 97/15/0060;) (vgl hierzu, Jakom, Einkommensteuergesetz 2016, Rz 1 zu § 23).

Eine Umschreibung des Gewerbebetriebs enthält auch § 28 BAO. Nach hA decken sich die beiden Begriffe vollinhaltlich (VwGH 22.6.83, 81/13/0157; EStR 5401; nach VwGH 8.6.94, 91/13/0244 ist die Definition der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sogar aus § 28 BAO übernommen, s auch VwGH 18.9.91, 91/13/0072), doch ergibt sich auch aus dieser Bestimmung noch keine Abgrenzung ggü der Vermögensverwaltung. Die Erforderlichkeit einer solchen resultiert erst aus § 32 BAO.

Danach kann sich die Nutzung von Vermögen sowohl als Vermögensverwaltung als auch als betriebliche Einkunftsquelle darstellen. Während die aus einer

Vermögensverwaltung iSd § 32 BAO erwirtschafteten Erträge als Einkünfte aus KapV (§ 27) bzw als Einkünfte aus VuV (§ 28) anzusehen sind, führt eine als Betrieb zu wertende Vermögensnutzung zu Einkünften aus LuF (§ 21) oder zu Einkünften aus GewBetr (§ 23, VwGH 22.6.83, 81/13/0157). Die Erfordernisse der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht-(s Rz 31 ff) und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (s Rz 48) werden in inhaltlicher Hinsicht freilich weithin auch von Betätigungen im Bereich der Vermögensverwaltung erfüllt (EStR 5418) (vgl hierzu Jakom, Einkommensteuergesetz 2016, Rz 6 zu § 23).

Nur aktives Verhalten begründet einen Gewerbebetrieb (Quantschnigg/Schuch § 23 Rz 1.4). Liegt ein Gewerbebetrieb einmal vor, kann freilich auch ein passives Verhalten, zB die Duldung der Nutzung eines zum BV gehörenden Patents, gewerblich. Nennenswertes BV zur Ausübung der Tätigkeit ist nicht erforderlich. Es gibt zahlreiche gewerbliche Tätigkeiten, bei denen ein BV nur von ganz untergeordneter Bedeutung ist (VwGH 3.6.92, 91/13/0035 Beratung; 6.11.68, 778/67 Designer). Die Zuordnung von Einkünften zu "den Einkünften aus Gewerbebetrieb ist auch nicht davon abhängig, ob allenfalls erstellte Leistungen dem Schutz des Urheberrechts unterliegen (VwGH 27.5.98, 95/13/0282 Softwareentwicklung durch einen Arzt) (hierzu Jakom, Einkommensteuergesetz 2016 Rz 9f zu § 23).

Grundstücksverkäufe stellen dann einen Gewerbebetrieb dar, wenn es sich um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und sich als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung handelt, welche nicht als eine landwirtschaftliche Betätigung anzusehen ist. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen stellt daher keine Vermögensverwaltung, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059, 0061). Ein gewerblicher Grundstückshandel wird somit dann vorliegen, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 07.11.1978, 2085/78). Erfolgt eine Veräußerung eines privaten Grundstücks unter bloßer Ausnutzung einer sich zufällig ergebenden Möglichkeit, ist von Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften auszugehen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall stellt sich der zu beurteilende Sachverhalt wie folgt dar:

Die BW haben die Liegenschaft d 56, h e mit Kaufvertrag vom 18. April 2003 käuflich erworben. In den Folgejahren bis zum Jahr 2013 lag die Liegenschaft brach. Im Jahr 2013 entschlossen sich die BW auf der Liegenschaft eine Wohnanlage zu errichten. Im Zuge dieses Vorhabens kümmerten sie sich um eine entsprechende Finanzierung bei der Raiffeisenbank e. Bei der Stadt e wurde um eine Baubewilligung für das besagte Objekt angesucht und diese mit 25. Oktober 2013 erteilt. Mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Oktober 2013 wurde die a Wohnbau GmbH gegründet. Zweck der Gesellschaft ist die Ausübung des Bauträgergewerbes. Gesellschafter der a Wohnbau GmbH ist DI c a (einer der BW) und k l. Die beauftragten Professionisten legten ihre Rechnungen

für die einzelnen Gewerke gegenüber der a Wohnbau GmbH. Bezahlt wurden die Rechnungen von der Dr b a und DI c a WEG bzw von deren gemeinsamen Konto bei der Raiffeisenbank e (IBAN: [X]). Die einzelnen Kaufverträge wurden von der a Wohnbau GmbH im Auftrag und auf Rechnung der BW mit den einzelnen Käufern geschlossen. Im Zeitraum vom 30. Juni 2013 bis zum 10. November 2014 wurden elf Kaufverträge abgeschlossen. Mit Auftrag vom 18. Dezember 2013 wurde DI z beauftragt ein Nutzwertgutachten für die Wohnanlage d 56 in h e anzufertigen, welches zum Zweck hatte, Wohnungseigentum zu begründen. Basierend auf diesem Nutzwertgutachten schlossen die BW mit Datum 12. Juni 2014 einen Wohnungseigentumsvertrag.

Neben den soeben beschriebenen Tätigkeiten wurde die Wohnanlage d 56, h e im Internet auf der Seite www.a.at beworben.

Im Zuge der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung wurde mit Datum 14. Juni 2016 eine Webrecherche durchgeführt. Auf der Homepage ersichtlich sind Ansichten der Wohnanlage von verschiedenen Himmelsrichtungen aus, ein Lageplan der Wohnanlage, Fotos welche den Baufortschritt dokumentieren zum Zeitpunkt Februar und März 2014, Informationen über die verwendeten Baumaterialien (Bauqualität), die Lage des Grundstücks, ein Film und ein „Reiter“ mit der Bezeichnung „Service“ bei welchem man ebenfalls zu den BW gelangt, welche für Vertrieb und Technik und für Vertragswesen zuständig sind. Für den Besucher der Homepage sind Telefonnummern und auch E-Mailadressen ersichtlich um mit den Verkäufern in Kontakt treten zu können.

Für die Beschwerdebehörde sprechen folgende Sachverhaltselemente für das Vorhandensein eines gewerblichen Grundstückhandels:

erfolgreiches Bemühen um Erteilung einer Baubewilligung

Errichtung der a Wohnbau GmbH als Bauträger GmbH

Erstellung eines Nutzwertgutachtens mit anschließender Parifizierung und daraus resultierende - zusätzliche wertsteigernde Maßnahme.

Planmäßiger gezielter Verkauf der einzelnen Wohnungseigentumseinheiten (11 Wohneinheiten in einem Zeitraum von etwas weniger als einem halben Jahr)

Bewerbung der Wohnanlage mit Lage, Baufortschritt, Bauqualität, filmischer Beitrag etc auf einer eigens eingerichteten Homepage

Auf das wesentliche Vorbringen der BW, weshalb im vorliegenden Fall kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt darf wie folgt eingegangen werden:

Die BW bringen vor, dass zwischen dem Ankauf der Liegenschaft im Jahr 2003 und der schlussendlichen Bebauung im Jahr 2013 etwa zehn Jahre vergangen sind und das Grundstück als Baulandreserve für die Familienangehörigen diente. Für die Beschwerdebehörde ist unzweifelhaft, dass die Anschaffung des Grundstückes ursprünglich mit der Absicht erfolgte, eine Baulandreserve für die Familienangehörigen darzustellen. Mit dem Entschluss auf dem besagten Grund und Boden eine Wohnanlage

zu errichten und die Mehrzahl der Wohnungen zu verkaufen — nicht zu vermieten — wurde jedoch das Terrain der Vermögensverwaltung verlassen.

Die innere Intention der BW, wonach der Verkauf der Wohnungen dazu dienen sollte, die aufgelaufenen Kosten der Errichtung wieder einbringlich zu machen und ebenso die beiden zurückbehaltenen Wohnungen auszufinanzieren ist, für die Beschwerdebehörde absolut nachvollziehbar, ändert jedoch nichts an der Einstufung als gewerbliche Tätigkeit.

Beigepflichtet wird den BW, dass von ihnen bis dato keine weitere Liegenschaft mehr erworben wurde. Der Ankauf des Grundstücks in der ab in e (KG n , EZ s) von t am 05. Juni 2014 zum Kaufpreis von 281.590,00 erfolgte durch die a Wohnbau GmbH, bei welcher einer der beiden BW die Stellung eines Gesellschafters inne hat.

Die Argumentation in der Beschwerdeschrift, wonach die BW die gesamte Phase der Errichtung und Planung der eigens gegründeten a Wohnbau GmbH übertragen haben, ändert an der rechtlichen Qualifikation nichts.

Beim vorliegenden Sachverhalt überwiegen nach Ansicht der Beschwerdebehörde die Sachverhaltselemente welche für eine gewerbliche Tätigkeit und somit das Vorhandensein von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG sprechen eindeutig. Die Tätigkeit der BW im Beschwerdezeitraum war jedenfalls selbstständig, nachhaltig (soll heißen wiederholt oder mit Wiederholungsabsicht) und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt. Zum Unterschied dazu ist Vermögensverwaltung im Sinne der steuerlichen Vorschriften eine auf Fruchtziehung aus zu haltendem Substanzwert gerichtete Tätigkeit. Durch die getätigten Verkäufe haben sich die BW der zur Fruchtziehung notwendigen Substanz entledigt und kann somit nicht von einer Vermögensverwaltung ausgegangen werden.

Der gegenständlichen Beschwerde blieb der Erfolg somit gänzlich versagt.“

Im Vorlageantrag vom 15. Juli 2016 brachten die Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Zunächst wird auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 03.06.2016. verwiesen. Auf die von den Beschwerdeführern vorgebrachte Argumentation ist in der Beschwerdevorentscheidung nicht eingegangen worden.

Insbesondere wird nochmals ausdrücklich auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.09.1980, 317; 25/80 verwiesen.

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt demgemäß lediglich dann vor, wenn dieser planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist bzw. wenn die Anschaffung zum Zwecke der Veräußerung im gleichen Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt.

Dies ist im vorliegenden Beschwerdefall auch nach Rechtsansicht der erstinstanzlichen Behörde nicht vorliegend. Die gegenständliche Liegenschaft wurde von den Beschwerdeführern jedenfalls nicht zur Wiederveräußerung der Liegenschaft vor nunmehr mehr als 13 Jahren käuflich erworben.

Die Baubewilligung für die Errichtung von Eigentumswohnungen auf dieser Liegenschaft datiert vom 25.10.2013. Es wurde also außerhalb der früher geltenden 10-jährigen Spekulationsfrist überhaupt erst daran gedacht, die gegenständliche Liegenschaft zu bebauen bzw. darauf Wohnungen zu errichten.

Von einer planmäßigen Zielgerichtetetheit zur Wiederveräußerung der angeschafften Liegenschaft (nach weiterer Be- oder Verarbeitung) kann daher keine Rede sein.

Keinesfalls sind irgendwelche Merkmale gegeben, aus welchen eine weitere Veräußerungsabsicht der Beschwerdeführer hervorkommen könnte, schon gar nicht zum Zeitpunkt der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dieser Entscheidung vom 30.09.1980 317, 520/18 insbesondere auch ausdrücklich festgehalten, dass in der Errichtung von (damals 9) Eigentumswohnungen in einem Gebäude und dem kurzfristigen Abverkauf an verschiedenen Abnehmer keine Gewerblichkeit vorliegt, sodass auch im verfahrensgegenständlichen Abverkauf der 12 von 14 Wohnungen keine Gewerblichkeit gegeben ist.

Es liegt bei den Tätigkeiten der beiden Beschwerdeführer auch deswegen keine betriebliche (gewerbliche) Tätigkeit vor, da eine betriebliche Tätigkeit immer nur dann vorliegt, wenn die Gesamtheit der Aktivitäten der Beschwerdeführer objektiv erkennbar auf Wiederholung gerichtet gewesen wäre, und/oder die planmäßige Ausnutzung des Vermögens durch Umschichtung, Veräußerung, Wiederbeschaffung und Wiederveräußerung hauptsächlich im Vordergrund gestanden wäre und daher im Vermögen Umlaufwerte gesehen werden müssten. Dies ist vorliegendenfalls nicht gegeben.

Die beiden Beschwerdeführer haben insbesondere durch einen einmaligen Vorgang, der in keiner wie immer gearteten Weise auf Wiederholung abzielte, vor vielen Jahren eine Liegenschaft käuflich erworben und erst vor 2 Jahren auf dieser Liegenschaft Wohnungen errichtet und 12 dieser Wohnungen (von gesamt 14 Wohnungen) verkauft. Zwei dieser Wohnungen verbleiben im Eigentum der Beschwerdeführer.

Mit dem Verkauf dieser Wohnungen wurden lediglich die für den Ankauf und die Errichtung der Wohnungen entstandenen Kosten der Beschwerdeführer gedeckt.

Die für einen Grundstücks- bzw. Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188) liegt nicht vor.

Typisch für den gewerblichen Grundstückshandel wäre eine nachhaltige, auf die Wertsteigerung von Grundstücken gerichtete Aktivität, die der Steuerpflichtige in der Absicht der Weiterveräußerung unternimmt. (BFH 15.03.2005, xR39/03); solch eine Aktivität wurde von den Beschwerdeführern nicht vorgenommen.

Auch die Voraussetzung, dass Grundstücksverkäufe dann einen Gewerbebetrieb darstellen, wenn es sich um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und sich

als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung handelt (Vergleich Pet/Wanke/Wiesner in Wiesner, Grabner/Wanke, MSA EStG 14 EL § 23 Anmerkung 67), liegt nicht vor. Im gegenständlichen Fall lag auch keinesfalls die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund, sondern eine tatsächliche Vermögensverwaltung, zumal mit dem Verkauf der übrigen 12 Wohnungen lediglich die den Beschwerdeführenden entstandenen Kosten gedeckt werden sollten.

Das Gesamtbild des gegenständlichen Falles bildet somit jedenfalls lediglich eine Vermögensverwaltung ab und keinesfalls eine Vermögensverwertung.“

Im Nachtrag vom 3. Jänner 2017 brachten die Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Die angefochtene Beschwerdeentscheidung beruht auf dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2015, datierend vom 03. Mai 2016.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in diesem Bescheid mit € 205.887,20 festgestellt.

Dabei wurde von einem Gewinn 2015 lt. Bilanz von € 204.255,84 ausgegangen.

Diese Bilanz legen wir als Beilage ./1 bei.

Unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von € -1.631,36 ergaben sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 205.887,20.

Es stellte sich nun im Zuge von Abstimmungsarbeiten heraus, dass diese Bilanz eine Fehlbuchung enthält:

Am 20.04.2015 wurde eine Schlussrechnung für das TOP 7a/7b cd über € 6.470,83 netto zuzüglich 20% Umsatzsteuer (€ 1.294,17; brutto € 7.765,49) gelegt.

Die Zahlung dieser Rechnung wurde versehentlich nicht gegen den Kunden, sondern gegen Erlös gebucht (siehe Beilage ./2).

In der Bilanz lt. Beilage ./1 war somit der Gewinn um € 6.470,83 überhöht.

In der Bilanz lt. Beilage ./3 wurde diese Fehlbuchung richtig gestellt. Dadurch vermindert sich der Gewinn 2015 von € 204.225,84 auf € 197.784,60 und infolgedessen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 205.887,20 auf € 199.415,96.

Nur für den Fall, dass unserem Beschwerdeantrag auf Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,00 nicht stattgegeben wird, beantragen wir die Anpassung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf € 199.415,96.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die BW sind grundbürgerliche Eigentümer der Liegenschaft [X] welche sie mit Kaufvertrag vom 18. April 2003 käuflich erworben haben. Im Jahr 2013 wurde die a Wohnbau GmbH gegründet, welche unter der Firmenbuchnummer [Y] beim Landes- als Handelsgericht Feldkirch eingetragen ist. Gesellschafter der a Wohnbau GmbH sind Dipl. Ing. c a und

k I. Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Bauträgergewerbes. Die GmbH hat die ausführenden Baufirmen mit den unterschiedlichen Gewerken beauftragt, welche zur Errichtung des Objektes notwendig waren. Die jeweiligen Rechnungen der mit der Errichtung der Wohnanlage betrauten Firmen wurden von den BW bezahlt. Auf sämtlichen Kaufverträgen welche mit den Wohnungskäufern abgeschlossen wurden, sind als Verkäufer die BW genannt. Zwei Tops wurden nicht verkauft, sondern der Vermietung zugeführt. Drei Wohnungen samt PKW Abstellplätzen wurden umsatzsteuerpflichtig veräußert. Der Rest der Wohnungen und Abstellplätze wurde unecht steuerfrei verkauft. Ein PKW Abstellplatz (Nr 29) wurde bis dato noch nicht verkauft. Die finanzielle Abwicklung erfolgte über aufgenommene Kredite bei Banken, die Kaufpreiszahlungen der Käufer erfolgten auf das gemeinsame Konto der BW bei der Raiffeisenbank. Die Anzahlungen der Käufer fanden Eingang in die jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen der MEG a.

Dieser Sachverhalt ist unbestritten.

Strittig ist, ob die Veräußerung dieser Wohnungen gewerblichen Grundstückshandel darstellen oder nicht.

Der Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Grundstückshandel ist bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 23 Z 1 ein Gewerbebetrieb (VwGH 31.5.1983, 84/14/0188).

Grundstücksverkäufe stellen dann einen Gewerbebetrieb dar, wenn es sich um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und sich als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung handelt, welche nicht als eine landwirtschaftliche Betätigung anzusehen ist. Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen stellt daher keine Vermögensverwaltung, sondern einen gewerblichen Grundstückshandel dar, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059, 0061; 28.6.2012, 2009/15/0113). Ein gewerblicher Grundstückshandel wird somit dann vorliegen, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 7.11.1978, 2085/78; 26.7.2000, 95/14/0161; 24.2.2005, 2001/15/0159, 24.6.2010, 2007/15/0033; 28.6.2012, 2009/15/0113).

Ob Vermögensnutzung oder Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159).

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt bereits vor, wenn über einen längeren Zeitraum verteilt Abverkäufe von Grundstücksparzellen nach vorhergehender Parzellierung und Aufschließung erfolgen (VwGH 14.11.1984, 82/13/0242). Beim An- und Verkauf von insgesamt 27 Garagen, Grundstücksanteilen und Wohnungen ist ein Grundstückshandel gegeben (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077). Ebenso liegt beim Verkauf von 29 Wohnungseigentumseinheiten innerhalb von vier Jahren ein Grundstückshandel vor (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0118).

Ein gewerblicher Grundstückshandel kann auch vorliegen, wenn eigenes, auch im Erbweg erworbenes Vermögen aufgeschlossen, parzelliert und parzellenweise verkauft, Grund und Boden also als Ware behandelt wird (VwGH 14.11.1984, 82/13/0242; 26. 4. 1989, 89/14/0004; 22.9.1992, 92/14/0064; 25.2.1997, 95/14/0115, 21. 9. 2006, 2006/15/0118, 20.12.2012, 2009/15/0033).

Grundstücke sind bei den auf dem Grundstücksmarkt bestehenden Verhältnissen und unter Bedachtnahme auf ihren meist hohen Preis nur in beschränktem Maß umsetzbar und können daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich einer üblichen Handelsware laufend, sondern nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig nur geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden. Daraus folgt die Notwendigkeit einer mehrjährigen, über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinausgehenden Betrachtung (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; 20.12.2000, 98/13/0236, 24.2.2005, 2001/15/0159).

Wenn bei einem auf zwölf Jahre verteilten Abverkauf der gesamten landwirtschaftlichen Flächen des Steuerpflichtigen Maßnahmen zur Parzellierung, Aufschließung und Baureifmachung primär in den ersten Jahren gesetzt werden, steht dies der Beurteilung der Gesamttätigkeit als gewerblichen Grundstückshandel nicht entgegen. Es liegt auf der Hand, dass in den ersten Jahren gesetzte Aufschließungsmaßnahmen auch den erst in den Folgejahren veräußerten angrenzenden Grundstücken zugutekommen, sodass es durchaus zutreffen kann, dass für die zuletzt verkauften Grundstücke eigenständige Maßnahmen zur Baureifmachung nicht mehr erforderlich sind (VwGH 25.2.1997, 95/14/0115).

Von einem gewerblichen Grundstückshandel ist nicht auszugehen, wenn in neun Jahren lediglich zwei Ankäufe getätigten wurden, kein planmäßiges Vorgehen erkennbar ist, jegliche „wertsteigernde Maßnahmen“ unterblieben, der Abgabepflichtige nicht als Grundstückshändler in Erscheinung tritt und keinerlei Werbemaßnahmen gesetzt werden (VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019).

Von gewerblichen Einkünften wird dann zu sprechen sein, wenn die Abverkäufe einen größeren Umfang erreichen und geplant (gezielt) erfolgen (VwGH 20. 12. 2012, 2009/15/0033).

Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist bzw wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt. Die für den Grundstücks- bzw Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188) oder der auf die Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung oder aus dem Bereich der betrieblichen Hilfsgeschäfte heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 17.9.1974, 359/74; 7.11.1978, 2085/78; 30.

9.1980, 317/80; 31. 5. 1983, 82/14/0188). Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht muss im Zeitpunkt der Anschaffung bzw im im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden sein (VwGH 31. 5. 1983, 82/14/0188). Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet ist bzw wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt. Die für den Grundstücks- bzw Wohnungshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188) oder der auf die Ausnützung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus der der Privatsphäre zuzuweisenden Betätigung oder aus dem Bereich der betrieblichen Hilfsgeschäfte heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 17.9.1974, 359/74; 7.11.1978, 2085/78; 30.9.1980, 317/80; 31.5.1983, 82/14/0188). Die in diesen Merkmalen zum Ausdruck kommende Veräußerungsabsicht muss im Zeitpunkt der Anschaffung bzw im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden sein (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188).

Der planmäßige Abverkauf von Immobilien nach baulichen Umgestaltungsmaßnahmen begründet regelmäßig einen gewerblichen Grundstückshandel.

Zwar tätigt ein gewerblicher Grundstückshändler im Allgemeinen bereits den Grundstückskauf in Verkaufsabsicht. Gewerblicher Grundstückshandel kann allerdings auch dann vorliegen, wenn erst aufgrund eines später gefassten Willensentschlusses der planmäßige Abverkauf der Immobilien umgesetzt wird. Es kommt sohin nicht zwingend auf die ursprüngliche Absicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaften an (vgl VwGH 14.11.1984, 82/13/0242, 28.6.2012, 2009/15/0113). Ein gewerblicher Grundstückshandel kann also auch dann vorliegen, wenn der Wille zum planmäßigen Abverkauf erst nach Errichtung der Wohnungen entstanden ist (VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159). Dies liegt im gegenständlichen Fall vor.

Im gegenständlichen Fall haben die Beschwerdeführer 2 Wohnblöcke mit insgesamt 14 Wohnungen, 16 PKW- Garagenplätzen und 2 Abstellplätzen errichtet.

2 Tops inkl. 3 PKW-Garagenplätzen wurden nicht verkauft. Top 1 (inkl. Top 22: Garage) wird für den Zeitraum 1.4.2015 bis 31.3.2018 um € 1.035,00 an p , sowie Top 2 (inkl. Top 20 und 21 Garage) für den Zeitraum 15.6.2015 — 14.6.2018 an q um € 1.000,00 steuerpflichtig vermietet. 3 weitere Wohnungen inkl. 4 PKW -Garagenplätzen wurden umsatzsteuerpflichtig verkauft (Wohnung Top 7a, 7b, 10, Garagenplatz Top 14, 15, 16, 18).

Die restlichen Wohnungen inkl. Garagenplätzen wurden unecht umsatzsteuerbefreit verkauft.

Der PKW-Abstellplatz 29 konnte bisher nicht verkauft werden (er befindet sich noch im Eigentum von a c und b).

Die Beschwerdeführer haben die Wohnungen auf der homepage www.a.at beworben. Durch die Bewerbung der Wohnungen im Internet haben die Beschwerdeführer

zum Ausdruck gebracht, dass sie am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen wollen.

Die Veräußerungsabsicht zum Zeitpunkt der Bebauung kommt dadurch zum Ausdruck, dass 2 Wohnblöcke mit insgesamt 14 Wohnungen, 16 PKW- Garagenplätzen und 2 Abstellplätzen errichtet wurden, die Eigennutzung durch die zwei Miteigentümer kommt in diesem Fall nicht in Betracht. Die Beschwerdeführer haben zudem eingeräumt, dass die Wohnungen von den Beschwerdeführern ausschließlich deshalb verkauft worden seien, um die in ihrem Eigentum verbleibenden Wohnungen gänzlich ausfinanzieren zu können. Daraus geht klar hervor, dass die Beschwerdeführer in Zeitpunkt der Bebauung die Absicht hatten, den Großteil, der von ihnen errichteten Wohnungen zu verkaufen.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.09.1980, 317; 25/80 ist durch die obige Rechtsprechung überholt. Zudem ist das Erkenntnis zum Einkommensteuergesetz 1972 ergangen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Es liegt daher gewerblicher Grundstückshandel vor. Die Beschwerde war daher dem Grunde nach abzuweisen. Die Einkünfte werden wie im Nachtrag vom 3. Jänner 2017 beantragt, festgestellt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall hat sich das Bundesfinanzgericht an die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu EStG 1988 gehalten. Die von den Beschwerdeführern zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ist noch zum EStG 1972 ergangen und durch die neuere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum EStG 1988 überholt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 11. Juni 2018

