

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Senatsmitglieder Richter Dr. Helmut Mittermayr, Leopold Pichlbauer und Mag. Josef Griesmayr im Beisein der Schriftführerin K in der Beschwerdesache **MK.**, Adresse, vertreten durch TK HS, Adresse1, vertreten durch Saxinger, Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH, Böhmerwaldstraße 14, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 18.10.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Linz vom 20.09.2010 und 24.09.2010, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006 in der Sitzung am 18.10.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis: Dieser Bescheid wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Bescheides an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Über die Jahre 2005 bis 2008 wurde vom Finanzamt eine Außenprüfung vorgenommen. Im Bericht über diese Prüfung vom 16.09.2010 wurden folgende – jetzt strittige – Feststellungen getroffen:

„Tz. 2 Gewinnermittlung

gewerbliche Einkünfte

Sachverhalt

Im Prüfungszeitraum 2005 bis 2008 wurde an der Adresse Adresse2 ein Gebäude errichtet und in Folge darin errichtete Wohnungen zum Teil vermietet bzw. verkauft. Der vermietete Teil der Wohnungen wird in einer Einnahmen-Ausgabenrechnung erfasst. Der Verkauf der Wohnungen erfolgt derart, dass bereits im Zeitpunkt der Errichtung die Veräußerung beworben und vertraglich abgehandelt wird. Aus Sicht der Mitgesellschaft handelt es sich beim Verkauf der Wohnung um bloße Vermögensverwaltung, die aus steuerlicher Sicht unbeachtlich ist. Der Verkauf der Wohnungen erfolgt zum Zweck der Finanzierung des gesamten Objektes, bzw. von weiteren Bauobjekten (ab Adresse3). In den Verträgen ist festgehalten, dass je nach Baufortschritt Zahlungen zu leisten sind. Auf diese Art und Weise wurden im Objekt Adresse2 6 Wohnungen verkauft, aus dem aktuellen Bauvorhaben sind bereits 3 Kaufverträge abgeschlossen worden. Errichtete Wohnungen im Objekt Adresse4, sind bereits zur Gänze 2003 veräußert. Die einzelnen Geschäftsfälle der Wohnungsveräußerungen werden gemäß § 6 Abs. 1 Z.9 lit. a unecht steuerbefreit behandelt. Bereits lukrierte Vorsteuern werden gemäß § 12 Abs. 10 berichtigt. Spekulationseinkünfte werden aufgrund der Befreiung von selbsterstellten Gebäuden nicht erklärt.

Die Mitgesellschafter berufen sich darauf, dass in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung, bei unbeweglichem Vermögen durch Vermietung und Verpachtung, zu verstehen ist. Die Veräußerung einzelner Wohnungen sei somit ertragsteuerlich unbeachtlich. Durch den Verkauf einzelner Wohnungen werde die Wirtschaft insoweit angekurbelt, als neue Objekte errichtet werden. Die Mitgesellschafter arbeiten selbst an den Bauobjekten mit.

rechtliche Würdigung

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. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn jemand nach außen erkennbar am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- oder Leistungsaustausches teilnimmt und hiebei die Bereitschaft hat, die jeweilige Leistung jedermann anzubieten, der nach ihr Bedarf hat (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 28 Tz 1-5).

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird somit zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH 7.11.1978, 2139/78). Erfolgt eine Veräußerung eines privaten Grundstücks unter bloßer Ausnützung einer sich zufällig ergebenden Möglichkeit, so ist von Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften auszugehen. Außerhalb der betrieblichen Einkünfte werden Grundstücksveräußerungen nur im Rahmen der zehn- bzw. fünfzehnjährigen Spekulationsfrist des § 30 EStG 1988 erfasst.

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 Ausnutzung 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 Hilfgeschäfte heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 30.9.1980, 0317/80, 0520/80; VwGH 7.11.1978, 2085/78, 2139/78; 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 Grundstücks vorhanden sein (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188). Auf der Baustelle Str. in PLZ wurde anlässlich einer Besichtigung die Bewerbung von freifinanziertem Wohnungskauf durch die Immo festgestellt. Das Objekt ist auch im Internet auf der Homepage des Maklerunternehmens zu finden.

Als Kriterien (Indizien) zur Beurteilung des Vorliegens gewerblichen Grundstückshandels gelten nach Lehre und Rechtsprechung unter anderem:

- Planmäßige Parzellierung, Aufschließung (Baureifmachung) und anschließende Verwertung.
- Arrondierung bzw. Verbesserung des landwirtschaftlichen Betriebes durch den Veräußerungserlös.
- Betreiben eines Bebauungsplanes durch Anregung, Aufstellung von Entwürfen, aktive Verfolgung der erstellten Pläne und anschließende Parzellierung entsprechend diesem Bebauungsplane.
- Schaffung wesentlicher Voraussetzungen für die Erschließung und künftige Bebauung, wie zB die vertragliche Verpflichtung der Käufer, sämtliche Aufschließungskosten zu tragen.
- Verpflichtung des Verkäufers gegenüber der Gemeinde, die Erschließung der Fläche vorzunehmen und die damit verbundenen Kosten zu tragen.
- Verkaufsaktivitäten usw. sind dem Verkäufer als eigene Tätigkeit zuzuordnen, auch wenn er sich dazu eines Dritten bedient, der derartige Geschäfte eigengewerblich betreibt.
- Wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der alsbaldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes.
- Hohe Fremdkapitalquote lässt spätere Veräußerung der Grundstücke naheliegend erscheinen.
- Große Dichte von Grundstücksverkäufen bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe.
- Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb eines weiteren Grundstückes (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171).

- Keine eindeutige Trennung beruflicher und persönlicher Verflechtungen bei Personen, die sich mit Grundstücksgeschäften befassen (zB Immobilienmakler, Immobilienverwalter).

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.

Nachdem bereits mehrere Objekte errichtet und teilweise bzw. zur Gänze veräußert wurden, liegt aus Sicht des Prüfers gewerblicher Grundstückshandel vor.

Erst die für den Grundstückshandel typische planmäßige wiederholte Anschaffung von Objekten und deren Umsatz (vgl. VwGH vom 31.5.1983, Zl. 82/14/0188) oder der auf Ausnutzung der Marktverhältnisse gezielte Erwerb von Baugrund, seine Parzellierung, die Errichtung von Wohnungen und deren Veräußerung heben die entsprechenden Geschäfte aus dem Kreis der Privatsphäre oder aus dem Bereich der betrieblichen Hilfgeschäfte und machen sie zu einer nachhaltigen Tätigkeit (VwGH vom 30.9.1980, Zl. 317/80) wodurch gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.

In einer schriftlichen Anfragenbeantwortung vom 29.4.1997 des Gesellschafters TK HS (St.Nr. Zahl) wurde darauf hingewiesen, dass durch den Verkauf von 3 - 8 Wohnungen in einem kurzen zeitlichen Abstand zur Finanzierung eines Gebäudes noch nicht von Unternehmereigenschaft gesprochen werden kann.

Allerdings wurde auch darauf hingewiesen, dass gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, wenn diese Tätigkeit nachhaltig bzw. mit Wiederholungsabsicht betrieben wird. Im gegenständlichen Prüfungsfall wurde 2005 ein Objekt gekauft bzw. errichtet und sofort einige Wohnungen verkauft, 2008 ein weiteres Objekt gekauft und bereits in der Bauphase weiterverkauft, 2010 wurde ein neues Objekt angekauft.

Die Ermittlung der Höhe der Einkünfte des gewerblichen Grundstückshandels erfolgt derart, dass die Bruttoerrichtungskosten der verkauften Anteile aus dem laufenden Rechenwerk ermittelt wurden. Der Bruttoanteil an den Errichtungskosten inklusive Grund und Boden wird dem jeweiligen Verkaufserlös inklusive Grund und Boden gegenübergestellt. Nachdem trotz Aufforderung keine Bankkonten, aus denen der Zahlungsfluss der Erlöse nachvollziehbar wäre, vorgelegt worden sind, werden jene Erlöse, die im Dezember 2005 vertraglich vereinbart wurden, erst 2006 zugerechnet, da nicht angenommen werden kann, dass ein im Dezember 2005 abgeschlossener Vertrag auch zu einem Zahlungsfluss in diesem Geschäftsjahr führt (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG). Die Ermittlung der Einkünfte wurde mit dem steuerlichen Vertreter ausführlich besprochen.

steuerliche Konsequenz

	2005	2006
Gewinn gewerbl. Grundstückshandel rund	248.400.00	270.700.00

Der Gewinn wird auf die Gesellschafter TK und KM HS zu je 50% verteilt.

Eine Bewertung des Umlaufvermögens (Grundstücksankauf 2008 Straße) ist nicht möglich, da die genaue Anzahl der zu veräußernden Wohnungen noch nicht verifizierbar ist. Im Veranlagungsjahr 2009 erfolgt eine entsprechende Aufnahme in das Rechenwerk.

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2005 Euro	2006 Euro
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung: [330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Hinweis Tz 2	248.400,00	270.700,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen im Bericht und erließ entsprechende Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 2005 und 2006 (vom 20.09.2010 bzw. 24.10.2010).

Die dagegen erhobene Berufung (jetzt Beschwerde) begründete die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf) folgendermaßen:

„Herr TK HS hat als Alleineigentümer im Zeitraum 1996 bis 1998 in Adresse5, ein Mehrparteienhaus mit 8 Wohneinheiten in der Absicht errichtet, die Wohneinheiten zu vermieten. Die Errichtung des Gebäudes erfolgte weitaus überwiegend über Eigenleistungen. Zur Finanzierung der Errichtungskosten wurden 4 Wohneinheiten veräußert. Die Veräußerung erfolgte, um einen insgesamt höheren Verkaufserlös zu erzielen, nicht im Paket, sondern an Einzelpersonen. Eine der verkauften Wohneinheiten wurde im August 2002 von Herrn TK HS im Versteigerungsverfahren wegen Insolvenz des Käufers zurück erworben und sogleich wieder vermietet. Der Rückkauf erfolgte insbesondere in der Absicht, die Vermietbarkeit aller Wohneinheiten im Objekt über die Auswahl geeigneter Mieter (Inländer) sicherstellen zu können.

Zum Verkauf von 4 der 8 Wohneinheiten hat das Finanzamt Linz am 29.4.1997 an Herrn TK HS schriftlich die Auskunft erteilt, dass ein gewerblicher Grundstückshandel nicht vorliegt, und damit ausgesagt, dass die Veräußerung von 50% der Wohneinheiten des Gebäudes in einem kurzen zeitlichen Abstand von einigen Monaten nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht.

Die Herren TK und KM HS haben als Miteigentumsgemeinschaft im Zeitraum 2004 bis 2008 in Adresse6, ein Mehrparteienhaus mit 14 Wohneinheiten in der Absicht errichtet, die Wohneinheiten zu vermieten. Auch die Errichtung dieses Gebäudes erfolgte weitaus überwiegend über Eigenleistungen der genannten Personen. Zur Finanzierung der Errichtungskosten wurden im Zeitraum Juni 2006 bis Mai 2007 6 der 14 Wohneinheiten Veräußert. Auch in Bezug auf dieses Objekt erfolgt die Veräußerung, um einen insgesamt höheren Verkaufserlös zu erzielen, nicht im Paket, sondern an Einzelpersonen.

Im Zeitraum 2008 bis voraussichtlich 2011 errichtet die Miteigentumsgemeinschaft TK und KM HS in Adresse 7, ein Mehrparteienhaus mit 12 Wohneinheiten in der Absicht, die Wohneinheiten zu vermieten. Die Errichtung des Gebäudes erfolgt wiederum weitaus überwiegend über Eigenleistungen der Miteigentümer. Zur Finanzierung der Errichtungskosten wurden im Dezember 2008 eine Einheit und im Juli 2010 zwei Einheiten an Einzelpersonen und nicht im Paket aus den genannten Gründen verkauft.

Außerdem hat Herr TK HS als Alleineigentümer im Jahre 2010 ein Mehrparteienhaus mit 3 Wohneinheiten erworben. Alle Einheiten sind vermietet. Die Finanzierung erfolgte aus Eigenmitteln. Ein Verkauf von Wohneinheiten ist nicht beabsichtigt. Schließlich hat Herr TK HS in seinem Privathaus zwei weitere Wohnungen vermietet.

Aus den geschilderten Sachverhalten ergibt sich anknüpfend an die oben zitierte Rechtsauskunft des Finanzamtes Linz, dass von insgesamt 39 Wohneinheiten 13 zwecks Finanzierung der Vermietungsobjekte veräußert wurden. Das sind 33,33% der gesamten Wohneinheiten.

Der Anteil der verkauften Wohneinheiten liegt damit unter jenem Anteil, bei dem das Finanzamt Linz zur Auffassung gelangt ist, dass gewerblicher Grundstückshandel nicht vorliegt. Damit ist in Bezug auf die genannten Sachverhalte von Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO auszugehen.

Diese Festlegung gilt auch, wenn man die Sachverhalte für die beiden Herren gesondert beurteilt. In diesem Fall hat Herr TK HS (unverändert) 33,33%, Herr KM HS 34,62% der gesamten Wohneinheiten veräußert.

Die Auffassung, dass mit den beschriebenen Sachverhalten insgesamt der Rahmen der Vermögensverwaltung nicht überschritten wird, wird darüber hinaus mit den folgenden Argumenten abgesichert:

1. Unsere Mandanten erzielen in der Hauptsache Erträge aus der Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte (vgl. VwGH v. 13.5.1984, 84/14/0077). Demgegenüber tritt der Verkauf von Wohneinheiten quantitativ deutlich in den Hintergrund. Deshalb wird die Annahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit wegen der einzelnen Verkäufe nicht ausgeschlossen. Im Gegenteil, mit der zweifelsfrei in subjektiver und objektiver Hinsicht im Vordergrund stehenden Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in Form der Vermietung liegt insgesamt eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor (vgl. VwGH v. 13.9.2006, 2002/13/0059, 0061).

2. Das Motiv der Verkäufe einzelner Wohneinheiten, damit die Finanzierung der Mietobjekte ohne den Einsatz von Fremdmitteln sicherzustellen, spricht für die Annahme einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (e contrario VwGH v. 13.5.1984, 84/14/0077). Aus den Verkäufen wurden Mittel lukriert, die — ohne Ausnahme zur Gänze — als eigene Vermögenswerte zur Fruchtziehung (Vermietung) eingesetzt worden sind. Auch dies zeigt, dass die Verwaltung eigenen Vermögens durch Vermietung immer im Vordergrund stand und steht. Hätten unsere Mandanten andere Vermögenswerte zwecks Finanzierung der Mietobjekte veräußert bzw. eingesetzt, würde niemand auf die Idee

gekommen sein, an der vermögensverwaltenden Tätigkeit unserer Mandanten zu zweifeln. Außerdem hat die gewählte Finanzierungsform zur Folge, dass mangels anfallender Fremdmittelkosten das Einkommen unserer Mandanten aus der Vermietungstätigkeit und damit ihre Steuerleistungen höher waren und sind.

3. Zu den Verkäufen der einzelnen Wohneinheiten sind keinerlei andere Maßnahmen hinzugetreten (vgl. Rz 5448 EStR 2000). Insbesondere wurden die zu errichtenden Wohneinheiten auch nicht nach den Wünschen der Käufer, sondern nach allgemeinen Standards gebaut.

4. Der Umstand, dass potentielle Erwerber der Wohneinheiten über Zeitungsinserate und über einen Makler gesucht worden sind, spricht nicht für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit. Diese Vorgangsweise würde auch ein Eigentümer, der als einzige Immobilie eine Wohnung besitzt, die er wegen eines Wohnortwechsels verkaufen will, wählen.

5. Als weiteren Teilaspekt, der gegen die Annahme eines Gewerbebetriebes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse spricht ist der Umstand zu nennen, dass die Vermietungstätigkeit unserer Mandanten mit keinerlei Nebenleistungen verbunden ist, die - bei entsprechender Kumulierung - den Rahmen der Vermögensverwaltung sprengen würden. Es werden weder Nebenleistungen angeboten, die in Rz 5437 EStR 2000 als nicht über die Vermögensverwaltung hinausgehend qualifiziert werden, noch solche, die eine Einstufung als gewerblicher Tätigkeit nach sich ziehen würden (vgl. Rz 5438 EStR 2000).

Wir ersuchen Sie aus den genannten Gründen höflich, die angefochtenen Bescheide abzuändern, indem Sie die dem gewerblichen Grundstückshandel zugerechneten Gewinne als solche gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG werten.

Bezugnehmend auf § 282 Abs. 1 Z 1 BAO beantragen wir die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.“

In einem **ergänzenden Schreiben vom 13.10.2017** führte der Bf aus:

"STELLUNGNAHME

1. Zunächst wird auf die Berufung der Beschwerdeführer vom 14.01.2011, ausgefertigt durch Herrn WP Stb Dr. E L, verwiesen und die Anträge aufrecht erhalten.

2. Eine Tätigkeit, die selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, ist nur dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Es liegt erst dann keine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund stehen, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem

objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beurteilen. Zu diesem Gesamtbild gehört auch die Finanzierung. Die Finanzierung mit Eigenkapital ist ein Indiz dafür, dass die Vermögensnutzung im Vordergrund steht, während die Fremdfinanzierung für die Beurteilung der Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel spricht, zumal sich die Notwendigkeit ergeben kann, die erworbenen Objekte in zeitlicher Nähe zum Erwerbsvorgang wieder zu verkaufen (für viele VwGH 2007/ 15/0033).

2.1. Die Beschwerdeführer beziehen ihr Einkommen ausschließlich aus Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, der Verwaltung der vermieteten Objekte samt Hausmeistertätigkeiten; es werden bei der Neuvermietung keine Makler zwischengeschaltet.

Die Beschwerdeführer kauften in diesem Zusammenhang im Jahr 2004 das Grundstück in Adresse⁸, und errichteten darauf im Zeitraum von 2004 und 2008 mit erheblichen Eigenleistungen ein Gebäude mit 14 Wohneinheiten. Ausschließlich zur Finanzierung der Baukosten und somit zur Schaffung neuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verkauften die Beschwerdeführer zwischen 2005 und 2006 sechs Einheiten; mit dem Verkaufserlös für die Wohnungen wurden ausschließlich die Baukosten, welche über einen Rahmenkreditvertrag abgewickelt wurden, finanziert. Das idente Finanzierungsmodell wurde zur Errichtung des Mehrparteienhauses mit 12 Einheiten in Adresse⁷ verwendet, wobei im entscheidungsrelevanten Zeitraum während dem Bau (2008 bis 2013) drei Wohnungen zur Finanzierung des Hauses abverkauft wurden. Dass die Verkaufserlöse zur Finanzierung der Mietwohnungen bzw Abdeckung der Baukosten verwendet wurden, ergibt sich schon daraus, dass die Beschwerdeführer keinen Zinsaufwand für Bankkredite steuerlich geltend gemacht haben.

2.2. Die Beschwerdeführer haben zwischenzeitig im Jahr 2012 die Liegenschaft Adresse⁹ gekauft, das darauf befindliche Wohnhaus saniert und erheblich erweitert; nunmehr werden alle darin befindlichen sechs Mietobjekte vermietet. Die Beschwerdeführer vermieten derzeit daher gemeinsam 23 Objekte; darüber hinaus werden weitere acht Objekte von Herrn TK HS alleine vermietet.

Es wurden demnach keine Liegenschaften bzw. Wohnungen mit der Absicht gekauft bzw. errichtet, diese rasch am Markt mit Gewinn umzuschlagen, sondern haben die Beschwerdeführer mit den Teilabkäufen die Wohneinheiten finanziert, aus welchen in Folge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung generiert wurden und werden.

Es wurde im Gesamten nur ein gutes Drittel der Einheiten verkauft, um die Herstellungskosten zu finanzieren, sohin im Rahmen der bereits in der Berufung zitierten Auskunft des Finanzamtes Linz.

Die Fruchtziehung aus den verbleibenden Einheiten in Form nachhaltiger und bis dato andauernder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stand klar im Vordergrund, bilden diese doch die Existenzgrundlage der Beschwerdeführer. Es handelt sich um keine bloße Umschichtung von zuvor bestehenden Vermögenswerten bzw. um kein geplantes Ausnützen von Gewinnchancen aus einem bloßen Grundstücks- bzw. Wohnungshandel. Dies erschließt sich schon daraus, dass die Beschwerdeführer einen Großteil der

Bauarbeiten buchstäblich selbst durchgeführt und nur im Bedarfsfall Professionisten beigezogen haben.

Hinzu kommt, dass die Vermietung der verbleibenden Grundstücke jedenfalls und nachweislich dauerhaft ist; die Beschwerdeführer sind in keiner Weise in Bezug auf die verbleibenden Wohnungen abverkaufswerbend tätig.

So ist auch nach der Rechtsprechung die Frage zu prüfen, ob die Vermietungsabsicht überwiegt gegenüber der Veräußerungsabsicht (VwGH 87/14/0044); dies ist gegenständlich auf Grundlage der vorstehenden Ausführungen in einer wertenden Gesamtschau evident."

In der **mündlichen Verhandlung am 18.10.2017** wurde von der Bf im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen verwiesen und ergänzend vorgebracht, dass derzeit 31 Wohnungen vermietet seien und die komplette Hausverwaltung und Hausmeistertätigkeit von der Bf geleistet werde. Jährlich werde 56.000 € Einkommensteuer von den beiden Beteiligten aufgrund der Vermietung abgeführt.

Es wurde auch nochmals darauf hingewiesen, dass der gesamte Erlös aus den Wohnungsverkäufen zur Finanzierung der vermieteten Wohnungen verwendet worden sei, sodass praktisch kein Fremdkapital benötigt worden sei. Somit seien auch keine Zinsenzahlungen als Werbungskosten bei der Vermietung angefallen und entsprechend höhere Steuern bei der Einkommensteuer angefallen.

Sachverhalt

An der gegenständlichen Miteigentumsgemeinschaft sind HS KM und HS TK ab dem Jahr 2006 zu jeweils 50% beteiligt, im Jahr 2005 betrug das Beteiligungsverhältniss: HS TK: 60% und HS KM: 40%. Die Mitunternehmerschaft entstand durch den gemeinsamen Kauf von Grundstücken, auf denen von den Miteigentümern Häuser errichtet wurden, die teils der Vermietung dienten und teils im Wohnungseigentum veräußert wurden.

1. Objekt Adresse6:

Die Bf hat im Zeitraum 2004 bis 2008 in **Adresse6**, ein Mehrparteienhaus mit 14 Wohneinheiten errichtet. Die Errichtung dieses Gebäudes erfolgte weitaus überwiegend durch Eigenleistungen der Beteiligten Herren HS. Zur Finanzierung der Errichtungskosten wurden im Zeitraum Juni 2006 bis Mai 2007 sechs der 14 Wohneinheiten veräußert.

Die gesamte Nutzfläche der Wohnungen beträgt 1.125,71 Quadratmeter, davon entfallen auf die verkauften sechs Wohnungen 531,11 Quadratmeter.

2. Objekt Adresse7:

Ab dem Jahr 2008 errichtete die Bf in **Adresse7**, ein Mehrparteienhaus mit 12 Wohneinheiten.

Die Errichtung des Gebäudes erfolgt wiederum weitaus überwiegend durch Eigenleistungen der Miteigentümer. Zur Finanzierung der Errichtungskosten wurden im Dezember 2008 eine Einheit und im Juli 2010 zwei Einheiten an Einzelpersonen verkauft.

Soweit die Wohnungen nicht verkauft wurden, dienten sie zur Erzielung von Mieteinnahmen. Der vermietete Teil der Wohnungen wird in einer Einnahmen/Ausgabenrechnung erfasst.

Der Verkauf der Wohnungen erfolgt derart, dass bereits im Zeitpunkt der Errichtung die Veräußerung beworben und vertraglich abgehandelt wird. Der Verkauf der Wohnungen erfolgt zum Zweck der Finanzierung des gesamten Objektes, bzw. von weiteren Bauobjekten.

In den Verträgen mit den Erwerbern der Eigentumswohnungen ist festgehalten, dass je nach Baufortschritt Zahlungen zu leisten sind. Auf diese Art und Weise wurden im Objekt Adresse6 in Ort 6 Wohnungen verkauft. Aus dem Bauvorhaben Adresse7 waren zum Zeitpunkt der Außenprüfung bereits 3 Kaufverträge abgeschlossen. Es wurde im Dezember 2008 eine Wohnung und im Juli 2010 zwei Wohnungen an Einzelpersonen verkauft.

Die einzelnen Geschäftsfälle der Wohnungsveräußerungen wurden als gemäß § 6 Abs. 1 Z.9 lit. a UStG 1994 unecht steuerbefreit behandelt. Bereits lukrierte Vorsteuern wurden gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 berichtigt.

Spekulationseinkünfte wurden aufgrund der Befreiung von selbsterstellten Gebäuden nicht erklärt.

Aus dem Verkauf der Wohnungen wurden im Jahr 2005 Einkünfte in Höhe von 248.400 € und im Jahr 2006 in Höhe von 270.700 € erzielt.

Von der Miteigentumsgemeinschaft wurden folgende **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** erzielt (St.Nr.: Zahl2):

2005: -15.982,90 €

2006: -16.298,34 €

2007: 34.911,17 €

2008: 27.787,56 €

2009: 24.474,08 €

Bei umfassender Betrachtung unter Einbeziehung, dass durch den Verkauf der Wohnungen jedenfalls insgesamt weit höhere Einkünfte und Umsätze erzielt wurden als durch die Vermietungstätigkeit ist **von einem Überwiegen der Vermögensverwertung auszugehen**. Dies gilt jedenfalls für das erste Objekt, bei dem sechs Wohnungen mit einer Nutzfläche von ca. 47% des gesamten Objekts verkauft worden sind.

Beweiswürdigung

1. Der Sachverhalt betreffend den Erwerb der Grundstücke durch die Bf und die Herstellung der Gebäude durch die Bf ist unstrittig.
2. Ebenfalls unstrittig ist die Anzahl der verkauften Wohnungen.
3. Dass der Verkauf der Wohnungen zwecks (teilweiser) Finanzierung der gesamten errichteten Häuser erfolgte wird von der Betriebsprüfung in der Beschreibung des maßgeblichen Sachverhaltes dargestellt und ist somit ebenfalls als unstrittig zu sehen.
4. Überwiegen der Vermögensverwertung über der Vermietungstätigkeit:

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).

Wendet man die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze auf den gegenständlichen Fall an, so ergibt sich folgendes Bild:

a) 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.

Im vorliegenden Fall erfolgte der Verkauf der Wohnungen derart, dass bereits im Zeitpunkt der Errichtung die Veräußerung beworben und vertraglich abgehandelt wird. Die Veräußerung erfolgte daher auf planmäßige Art und Weise.

b) Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit ist ein Indiz für planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige, zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit (VwGH 31.05.83, 82/1470188).

Im Objekt A wurden 6 Wohnungen mit nahezu der Hälfte der Gesamtnutzfläche dieses Objekts verkauft. Aus dem anderen Bauvorhaben Adresse7 wurden zum Zeitpunkt der Prüfung schon drei Kaufverträge abgeschlossen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist unter diesen Umständen von einer umfangreichen Verkaufstätigkeit der errichteten Wohnungen auszugehen.

Bei dieser Beurteilung ergibt sich die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden mehrjährigen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 13.05.1986, 84/14/0077).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsgeschäften Bedacht zu nehmen. Der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, spricht – insbesondere in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet – für gewerbliche Tätigkeit.

c) Der Verkauf der Wohnungen erfolgte derart, dass bereits im Zeitpunkt der Errichtung die Veräußerung beworben und vertraglich abgehandelt wurde.

Der im gegenständlichen Fall vorliegende Umstand, dass errichtete Wohnungen sofort nach Fertigstellung veräußert wurden, spricht ebenfalls für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit.

d) Es liegt keine Vermögensverwaltung mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059).

Die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend ist nicht die absolute Zahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0059).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist in Hinblick auf die **Anzahl der veräußerten Wohnungen und in Hinblick auf die Veräußerung der Wohnungen immer wiederkehrend über einen längeren Zeitraum** davon auszugehen, dass diese Grundstücksgeschäfte entscheidend im Vordergrund stehen und damit einen gewerblichen Grundstückshandel begründen.

e) Von der Bf wird vorgebracht, dass das Motiv für die Verkäufe einzelner Wohneinheiten darin lag, damit die Finanzierung der Mietobjekte ohne den Einsatz von Fremdmitteln sicherzustellen.

Lt. VwGH vom 31.05.1983, 82/14/0188 spielt bei umfangreichen Grundstücksgeschäften das Motiv der einzelnen Verkäufe für die Frage, ob Grundstückshandel vorliegt, keine Rolle. Auch der **Verkauf von Liegenschaften (Liegenschaftsanteilen) zu dem Zweck, für den Ankauf aufgenommene Fremdmittel zurückzuzahlen, steht der Annahme eines Grundstückshandels keinesfalls entgegen** (VwGH 31.05.1983, 82/14/0188).

f) Im vorliegenden Fall wurden allein schon durch den **Verkauf der Wohnungen** in den Jahren **2005** und **2006 Gewinne** von **248.400 €** bzw. **270.700 €** erzielt.

Aus der **Vermietung der Wohnungen** wurden in den Jahren **2005** und **2006 Verluste** erzielt. In den Folgejahren (siehe im Sachverhalt) wurden jährliche Überschüsse von 34.911,17 €, 27.787,56 € und 24.474,08 € erzielt.

Aus diesen **absoluten Zahlen** ist ersichtlich, dass die **Einkünfte aus dem Verkauf der Wohnungen weitaus bedeutender sind als die Einkünfte aus der Vermietung.**

g) Betrachtet man die Anzahl der verkauften Wohnungen bei den beiden Bauobjekten (Adresse6, Adresse7) so ergibt sich, dass von den insgesamt 14 Wohnungen in ersterem Objekt 6 Wohnungen und im zweiten Objekt von 12 Wohnungen 3 Wohnungen veräußert wurden, so ist auch daran zu ersehen, dass ein **erheblicher Anteil der selbst hergestellten Wohnungen für den Verkauf bestimmt** ist.

Bei Berücksichtigung aller Umstände des gegenständlichen Falles gelangt der Senat in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass die Vermögensverwertung überwiegt.

Rechtliche Erwägungen

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 Vermögensumschichtung 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).

Dabei ist in Rechnung zu stellen, dass Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur im beschränkten Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt zugleich die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung, Grundstückshandel kann auch gegeben sein, wenn zwischen Ankauf und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt.

Als von der Judikatur beurteilte Einzelfälle seien angeführt:

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

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

Werden 37 Grundstücke innerhalb von rund 10 Jahren erworben und erfolgt die entgeltliche Abgabe von sieben Grundstücken innerhalb von nur etwas mehr als zwei Jahren und von zumindest acht Grundstücken im gesamten Zehnjahres-Abschnitt, tritt die Vermögensnutzung in den Hintergrund, während die bloße Umschichtung von Vermögenswerten und die Verwertung von Vermögenssubstanz entscheidend im Vordergrund steht, kann von einer Vermögensverwaltung nicht mehr die Rede sein. (VwGH 7.11.1978, Zlen 727, 815/76).

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

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

Gesonderte Nutzungsvereinbarungen oder Parifizierungen vor Veräußerung der Immobilien sprechen für die Entfaltung einer gewerblichen Tätigkeit. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und

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

Auf Grund obiger Beweiswürdigung hat der Senat zum der Entscheidung zu Grunde legenden Sachverhalt oben festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Vermögensverwertung überwiegt.

Die Einkünfte aus den im Beweschwerdezeitraum veräußerten Eigentumswohnungen sind deshalb als solche aus einem gewerblichen Grundstückshandel zu qualifizieren.

Das Finanzamt hat deshalb in den bekämpften Bescheiden zu Recht gemäß § 188 BAO Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt.

Die Beschwerde der Bf, die hier von bloßer Vermögensverwaltung ausgeht, hat die festgestellten Einkünfte nur dem Grunde nicht jedoch der Höhe nach bekämpft. Der Senat sieht keinen Anlass, an der Richtigkeit der Höhe der vom Finanzamt festgestellten Einkünfte zu zweifeln.

Die Beschwerden gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 2005 und 2006 waren daher als unbegründet abzuweisen.

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 lagen solche grundlegende Rechtsfragen nicht vor.

Die entscheidungswesentlichen Fragen lagen nämlich im Bereich der Beweiswürdigung und Sachverhaltsfeststellung.

Linz, am 10. November 2017