



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/1111-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Karl Brieber, Wirtschaftstreuhänder, 1010 Wien, Seilerstraße 18/20, vom 17. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch Mag. Esmere Zari-Sinari, vom 19. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und gab dem Finanzamt mit Fragebogen vom 7.9.2007 bekannt, im Jahr 2006 einen gewerblichen Grundstückshandel begonnen zu haben, wobei im Eröffnungsjahr mit einem Jahresumsatz von € 0,00 und im Folgejahr mit einem solchen von € 80.000,00 sowie jeweils mit Anlaufverlusten gerechnet werde.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 wurden neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Gesamtbetrag von € 77.026,35 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 70.650,00 erklärt.

Das Finanzamt führte hierauf eine abgabenbehördliche Prüfung durch, deren Ergebnis im Bericht vom 7.2.2008 (Tz. 1) wie folgt zusammengefasst wird:

„*Sachverhalt:*

Mit Kaufvertrag vom 29.12.2006 wurde eine Eigentumswohnung in X 113 verbunden mit Wohnungseigentum an W4 um € 70.000,- erworben, wobei vom Kaufpreis € 63.000,- auf die Wohnung entfallen, € 7.000,- auf das mitveräußerte Inventar. Finanziert wurde der Erwerb mit einem Kredit einer Bank.

Zu Prüfungsbeginn wurden als Geschäftsunterlagen lediglich der Kaufvertrag vorgelegt - die Unterlagen über die Finanzierung usw. wurden erst nach Aufforderung beigebracht. Als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in der Steuererklärung der Kaufpreis von € 70.000,- sowie sonstige Aufwendungen von € 650,- angeführt. Im Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung wurde die neu aufgenommene Tätigkeit mit gewerblicher Grundstückshandel bezeichnet. Der Beginn der Berufsausübung wird mit 2006 angegeben.

Der Bw bezieht laufend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffend folgender Tätigkeiten:

X) Vollbeschäftigung bei A in der Projektentwicklung bis Juli 2007, danach Geschäftsführer bei B - Abwicklung von Aufträgen in Russland im Bereich der Gebäudetechnik.

X) Vollbeschäftigung als gewerberechtlicher Geschäftsführer im C , das seiner Mutter gehört.

Hinsichtlich der Tätigkeit im Immobilienbereich wurde anlässlich einer Besprechung am 12.11.2007 folgendes festgehalten:

Der Bw hat einen Gewerbeschein für Handel allgemein, als Einstieg zum Grundstückshandel.

Für den Gewerbeschein Immobilienhandel sind Prüfungen notwendig, die noch nicht abgelegt wurden. Mit der Vorbereitung wurde noch nicht begonnen.

Der Sitz des gewerblichen Grundstückshandel ist die private Wohnung.

Die potentiellen Kunden stammen aus den Kontakten aus anderen Tätigkeiten, vorwiegend Russen, die in Russland an ihn herantreten und in Österreich investieren wollen.

Persönliche Internetseite gibt es nicht - Tätigkeit baut auf persönlichen Kontakten auf.

Bis zum 12.11.2007 wurden in diesem Jahr noch keine Käufe und auch keine Verkäufe getätigt. Aber es ist sicher, dass 2007 noch etwas gekauft werde.

Mit den russischen Kaufinteressenten gibt es nur mündliche Vereinbarungen, schriftliche Unterlagen sind nicht vorhanden.

Die Objekte werden nur dann in Österreich beworben, wenn der potentielle russische Kunde abspringt.

Mögliche Objekte werden entweder aus entsprechenden Internetseiten gewonnen oder die Kanzlei D schlägt Objekte vor.

Im Rahmen einer Besprechung am 12.11.2007 wurde noch einmal ganz eindringlich darauf hingewiesen, dass ein Gewerbebetrieb nur dann vorliegt, wenn der Umfang der Vermögensverwaltung überschritten wird. Die Dokumentation der bisherigen Geschäftstätigkeit ist daher wesentlich für die Beurteilung des Sachverhaltes.

Am 28.11.2007 wurden die Geschäftsunterlagen vorgelegt. Es handelt sich um eine Heftmappe mit folgendem Inhalt:

Blatt 1-3 Kontoauszug der kreditgebenden Bank.

1 Blatt Inserattext.

Mail von Immobilien D über die Inseratenschaltung und den bisher angefallenen Kosten.

Ein Konvolut von insgesamt 66 Seiten bestehend aus Internetausdrucken, datiert vom 13.11.2007 und später. Kostenkalkulationen, unverbindliche Anfragen an Anbieter bzw. unverbindliche Darlegung an einen eventuellen Interessenten.

Ergänzend wird noch angemerkt, dass zwar am 12.11.2007 zwei verbindliche Kaufanbote an Immobilien D aus dem Jahr 2006 vorgelegt wurden - kurze Anfragen bei den Veräußerer der Objekte ergaben, dass diese Anbote offensichtlich nicht in der engeren Wahl standen, weil diese den Verkäufern nicht bekannt waren. Im Zeitpunkt der Schlussbesprechung wurde festgehalten, dass 2007 keine weiteren Ankäufe getätigten wurden, Verkäufe haben auch nicht stattgefunden.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 23 EStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wenn eine Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und mit Gewinnabsicht unternommen wird unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, und diese Tätigkeit weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Hängt die Tätigkeit mit unbeweglichen Vermögen zusammen, ist vor allem zu fragen, ob nicht Einkünfte aus bloßer Vermögensverwaltung vorliegen.

Gemäß § 32 BAO liegt Vermögensverwaltung im Sinne der Abgabenvorschriften insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt wird. Ob nun Vermögensnutzung von Privatvermögen oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliegt, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend ist die Art und der

Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens, wobei wesentlicher die Art des tatsächlichen Tätigwerdens ist.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2006 eine Eigentumswohnung angekauft, die im Internet bzw. über einen Makler zum Verkauf angeboten wird. Bei einem Kaufpreis von € 70.000,00 zuzüglich aller Nebenkosten wie Grest, Eintragsgebühr, Finanzierungskosten etc. kann bei einem angestrebten Verkaufspreis von € 76.500,- höchstens von Kostendeckung, aber keinesfalls von Maßnahmen gesprochen werden, um mehr Einkünfte zu erzielen.

Die vorgelegten Geschäftsunterlagen lassen bisher keine tatsächliche gewerbliche Tätigkeit erkennen.

Der Bw erfüllt auch nicht die gewerberechtlichen Voraussetzungen für einen Immobilienhandel. Auch gibt es keine beruflichen Verbindungen in den Bereich des Immobilienhandels.

Aufgrund der der vorgelegten Unterlagen kann nicht von einem Gewerbebetrieb ausgegangen werden, es liegt bloße Vermögensverwaltung vor. Ein planmäßiges Auftreten konnte nicht festgestellt werden.

<i>Finkünfte aus Gewerbebetrieb bisher</i>	2006
<i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt BP</i>	-70 650,00 0,00

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 19.2.2008 blieb der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb unberücksichtigt. In der Begründung wurde auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Hiergegen wurde mit Schreiben vom 17.3.2008 Berufung erhoben:

„...Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Berufung wird wie folgt begründet:

Ein gewerblicher Grundstückshandel ist anzunehmen, wenn die betreffende Tätigkeit das Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, deutlich überschreitet. Im Zweifel ist auf das Bild abzustellen, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Es kommt dabei nicht auf die absolute Anzahl der Ankaufs- und Verkaufsvorgänge an. Wenn gleich die Behaltesdauer relativ lange ist und sein wird, werden regelmäßig werterhöhende Maßnahmen gesetzt werden. Die gegebene Fremdfinanzierung lässt eine andere Möglichkeit als die Vermögensverwertung gar nicht zu.

Der Bw hat erst Ende 2006 mit der gewerblichen Tätigkeit begonnen. Es ist nahe liegend, dass am Anfang nicht sämtliche geforderten Kriterien gleich erfüllt sein können. Da er jedoch auch beruflich im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit bei der B mit Immobilien zu tun hat, ist der Zusammenhang des gewerblichen Grundstückshandels mit seiner übrigen Berufstätigkeit evident.

Es wird daher der Antrag gestellt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in voller Höhe anzuerkennen und die angefochtenen Bescheide entsprechend abzuändern..."

Mit Bericht vom 9.4.2008 wurde die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Am 31.1.2012 erfolgte gemäß [§ 270 Abs. 4 BAO](#) ein Wechsel des Referenten.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2010 wurden vom Bw nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt.

Das Finanzamt berichtete am 8.5.2012 unter Anschluss entsprechender Unterlagen ferner, dass die Eigentumswohnung in X im Jahr 2009 um 63.000,00 € veräußert worden sei. Außerdem hat der Bw im Jahr 2009 die von ihm selbst genutzte Wohnung in Wien um € 156.646,00 erworben. Weitere Grundstücksan- und –verkäufe seien nicht ersichtlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.“

Nach [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) i.d.F. [BGBI. I Nr. 100/2006](#) waren Spekulationsgeschäfte unter anderem Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

„a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.“

Verluste aus Spekulationsgeschäften sind nicht mit anderen Verlusten ausgleichsfähig ([§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) letzter Satz).

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 (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 14. EL § 23 Anm. 70).

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 Hilfsgeschäfte heraus und machen sie zu einem gewerblichen Grundstückshandel (VwGH 31.5.1983, [82/14/0188](#); VwGH 30.9.1980, 317/80, 520/80; VwGH 7.11.1978, [2085/78](#), 2139/78; VwGH 17.9.1974, 359/74).

Typisch für den gewerblichen Grundstückshandel sind nachhaltige, auf die Wertsteigerung von Grundstücken gerichtete Aktivitäten, die der Steuerpflichtige in der Absicht der Weiterveräußerung unternimmt (BFH 15.3.2005, X R 39/03).

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 (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 14. EL § 23 Anm. 67).

Gewerbliche und private Grundstücksverkäufe unterscheiden sich grundsätzlich durch die Anlagedauer, die der Veräußerer beim Erwerb des Grundstücks ins Auge gefasst hat.

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird somit zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen innerhalb eines kürzeren Zeitraumes auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl VwGH 7.11.1978, 2139/78).

Art und Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens sind geeignete und entscheidende Abgrenzungskriterien zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel. Maßgeblich für die Beurteilung dieser Frage sind die Umstände und das Gesamtbild des Einzelfalles, wobei die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen sind (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 14. EL § 23 Anm. 69).

Hier wurde innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren – abgesehen vom Erwerb der Privatwohnung - eine einzige Eigentumswohnung angeschafft (2006) und diese vier Jahre nach der Anschaffung (2009) wiederum verkauft.

Der gewerbliche Händler ist gekennzeichnet durch die wiederholte Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Sinne eines marktmäßigen Umschlags von Sachwerten (BFH 25.7.2001, X R 55/97).

In diesem Fall kann von einem Auftreten als gewerblicher Händler keine Rede sein, wobei auf die oben wiedergegebene ausführliche und detaillierte Begründung des Betriebsprüfungsberichts verwiesen wird.

Die knapp gehaltene Berufung hält dem Finanzamt im Ergebnis nur entgegen, dass er einerseits erst am Beginn seiner Tätigkeit gestanden sei und er auch beruflich mit Immobilien zu tun habe.

Zum ersten Argument ist zu sagen, dass der Bw in weiterer Folge nicht als gewerblicher Grundstückshändler aufgetreten ist. Tatsächlich blieb es bei einem einzigen An- und Verkauf in fünf Jahren.

Zum zweiten Argument ist auszuführen, dass berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft zwar geeignet sind, das Bild einer Planmäßigkeit zu verstärken, doch kann im gegenständlichen Fall einerseits von einer Planmäßigkeit überhaupt nicht gesprochen werden und hat anderseits weder die Tätigkeit als Geschäftsführer eines Gebäudetechnikunternehmens noch jene als Geschäftsführer eines Kaffeehauses die berufliche Befassung mit Grundstücksgeschäften zum Gegenstand.

Die gegenständliche Betätigung geht über den Umfang einer Vermögensverwaltung nicht hinaus.

Die Anschaffungskosten der Eigentumswohnung in X sind daher im Jahr 2006 nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig; (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen im Jahr 2006 nicht vor.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. Juli 2012