



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. A. B. C., 3400 Klosterneuburg, A-Gasse 63, vertreten durch Dr. Klaus Hafner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1190 Wien, Langackergasse 18, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Regierungsrat Elisabeth Gürschka, vom 8. September 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2007, Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2008, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Facharzt; Einzelhändler mit Antiquitäten und Gebrauchsgütern; Beteiligter an der a) A Immo GmbH Co KG, b) Dr. A.B.C- GmbH Co KG, c) Miteigentümergeinschaft B-Gasse 42; Alleineigentümer der Grundstücke 3400 Klosterneuburg, A-Straße 15 und 51, Miteigentümer der Liegenschaft B-Gasse 42, Leiter jener XXXXXX- Praxisgemeinschaft, in der Primarius Dr. D. P. E. als Facharzt für ----- Chirurgie tätig ist. Das Bebauungskonzept für die Liegenschaft A-Straße 51 wurde von der Architektin DI. Tina E., DI O. F. ZT GmbH erstellt.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 und 2007 behauptete der Bw. an Betriebsausgaben, die ihm in Zusammenhang mit der Erschließung, Kauf und Verkauf der Immobilie 3400 Klosterneuburg, A-Straße 51 in den Jahren 2006 und 2007 erwachsen seien, die Kostenpositionen „Grundstück - € 922.000“, „Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr - € 41.490“, „Zinsaufwand - € 633,53“ jeweils für das Jahr 2006 sowie die Kostenpositionen „Sonstige Gebühren und Abgaben- € 17.317,93“, „Zinsaufwand - € 53.951,42“ und „Spesen des Geldverkehrs - € 67,68“ jeweils für das Jahr 2007. An Sonderausgaben für das Jahr 2007

wurde u. a die Anerkennung von offenen Verlustabzügen aus den Vorjahren in Höhe von € 654.335,66 beantragt.

Strittig ist der abgabenrechtliche Charakter dieses Grundstücks samt der mit dem Grundstück verbundenen Kosten in Höhe von € 964.123,53 für das Jahr 2006 bzw. € 71.337,03 für das Jahr 2007 sowie die Höhe der offenen Verlustabzüge im Jahr 2007.

Im Zuge einer Außenprüfung beim Bw., deren Gegenstand die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2006 war, faxte der steuerliche Vertreter dem Außenprüfer am 12. Oktober 2007 eine Interessentenliste zum Wohnprojekt A-Straße 51, bestehend aus der Angabe der Namen samt Adressen von Dr. Alfred H., 0000 Klosterneuburg, B-Straße 26; Ing. Otto I., ===== Klosterneuburg, C-Gasse 37; Dr. Albin J., 0000 Klosterneuburg, C-Straße 32, mit der Bemerkung, diese Personen hätten großes Interesse am vorliegenden Projekt gezeigt und mündlich zugesagt, dass sie den Kauf einer Wohnung ernsthaft in Erwägung ziehen würden.

Mit Bescheiden vom 31. Oktober 2007 und 19. Juni 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuern für die Jahre 2006 und 2007 fest. Mit Bescheid vom 20. November 2007 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 infolge eines Rechenfehlers gemäß § 293 berichtigt; mit Bescheid vom 2. Juli 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert. Im Spruch dieser Bescheide wurden die erklärten Verluste aus dem gewerblichen Grundstückshandel berücksichtigt.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt mit 8. September 2008 datierte Bescheide, mit denen die bisherigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben und die Einkommensteuern für die Streitjahre neu festgesetzt wurden.

Als Begründung für die Aufhebung der bereits ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 wegen Rechtswidrigkeit brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor, dass ein Verlust aus Gewerbebetrieb von € 964.123,53 im Spruch des Einkommensteuerbescheides 2006 berücksichtigt worden sei, ohne dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorgelegen wäre.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien die mit der Grundstücksanschaffung verbundenen Aufwendungen nicht im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Einkunftsquelle „gewerblicher Grundstückshandel“ angefallen. Es seien weder Einkünfte aus Gewerbebetrieb, noch Einkünfte einer anderen Einkunftsart im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG 1988 erzielt worden. Die Anschaffung stelle vielmehr eine private Vermögensanlage ohne Einkunftserzielung in den Jahren 2006 und 2007 dar, die damit verbundenen Aufwendungen seien nach § 20 EStG 1988 nicht abziehbar.

Der Aufhebungsbescheid ergehe mit dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2006, worin der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb von

€ 964.123,53 unberücksichtigt bleibe. Ob es zukünftig durch die Aufnahme einer nach Art und Umfang geänderten Bewirtschaftung des in Rede stehenden Objekts zu einer gewerblichen Tätigkeit kommen werde, könne für das Einkommensteuerverfahren 2006 auf sich beruhen. Die Rechtsmeinung, derzufolge kein gewerblicher Grundstückshandel für die Jahre 2006 und 2007 gegeben sei, begründete das Finanzamt wie folgt: Der Bw. sei hauptberuflich Facharzt und befasse sich nebenberuflich mit Kunsthandel. Die gegenständliche Anschaffung des Grundstücks A-Straße 51 sei die bislang einzige Grundstückstransaktion, die laut Erklärung in den Konnex einer Einkunftserzielenden Tätigkeit gestellt werde. Es liege also lediglich ein Erwerbsvorgang vor (kein baubehördliches Verfahren, kein Verkauf).

Am 19. Dezember 2006 habe der Bw. einen Kaufvertrag über das in Rede stehende Grundstück mit Fr. K., Verkäuferin, abgeschlossen. Der Kaufpreis belaufe sich auf € 922.000 und sei mit Überweisung vom 28. Dezember 2006 vertragsgemäß beim Vertragsverfasser Dr. L. (Notar) hinterlegt worden. In Punkt IV. des Kaufvertrages sei geregelt: „Die Übergabe der Liegenschaft erfolgt bis spätestens 31. Dezember 2011. Die Verkäuferin ist berechtigt, die Liegenschaft auch zu einem früheren Zeitpunkt an den Verkäufer zu übergeben.“

Nach einem von der Finanzbehörde im August 2008 durchgeführten Augenschein wird das Grundstück, auf dem sich nach wie vor ein Sommerhaus und ein gepflegter Obstgarten befindet, so benutzt, als hätte es im Jahr 2006 keinen Eigentümerwechsel gegeben. Das Grundstück dient offenbar weiterhin als Nebenwohnsitz der Verkäuferin. Dies, obwohl für einen Neubau ein Komplettabbruch des Sommerhauses und eine Rodung des Obstgartens erforderlich wäre.

Bis zur Übergabe, vertraglich wie erwähnt grundsätzlich erst für 2011 vereinbart, sei die Verkäuferin berechtigt, die Liegenschaft wie bisher zu bewohnen und habe dafür lediglich die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu bezahlen, sowie für eine ausreichende Versicherung des Hauses Sorge zu tragen. Die Kosten der Instandhaltung seien vom Käufer zu tragen.

Bei freiwilliger vorzeitiger Übergabe durch die Käuferin hätte der Verkäufer € 1.300 pro Monat gegen Übergabe der Liegenschaft zu bezahlen. Dazu sei es bislang nicht gekommen, die Verkäuferin sei also nicht zu einer vorzeitigen Übergabe bereit gewesen und diese sei vertraglich auch nicht erzwingbar.

Das Finanzamt habe Steuerbescheide erlassen, auch basierend auf dem Bericht über die Betriebsprüfung des Zeitraums 2006 und habe den durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelten Verlust aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß berücksichtigt, die gezahlten Anschaffungskosten samt Nebenkosten seien folglich zur Gänze verlustwirksam geworden und hätten das steuerliche Einkommen gekürzt.

Wie sich aus einem Vermerk im Arbeitsbogen ergebe, sei der Prüfer unrichtigerweise davon ausgegangen, dass „Unterlagen zur Baubewilligung im September (2007) bei der Baubehörde eingereicht wurden“. Tatsächlich sei aber bei der Baubehörde, MA 37, 3400 D-Gasse bis dato kein wie auch immer gerichteter Schritt in Richtung Einleitung eines Verfahrens bei der Baubehörde gesetzt worden, auch nicht ein Antrag auf Abbruchbewilligung für das noch stehende Haus. Beweis: Telefonat des Finanzamts mit der MA 37 der Stadt Klosterneuburg, Bauamt -----, vom 22. Juli 2008. Dieses habe ergeben, dass der grundbücherliche Eigentümer bislang keinen Antrag auf Bauverfahren gestellt und auch keine Pläne eingereicht habe. Ob dieses Untätigsein darauf zurückzuführen sei, dass das Grundstück dem Bw. noch nicht übergeben sei (voraussichtlich erst 2011) oder ob der Bw. von sich aus keine Schritte gesetzt habe, obwohl dies möglich wäre, könne dabei auf sich beruhen. Auch bei einer Erhebung des Finanzamts bei der Baubehörde am 14. August 2008 habe sich bestätigt, dass noch kein Vorgang in Richtung Bauverfahren (kein Antrag, keine Anfrage, etc.) zu verzeichnen sei.

Die Steuererklärung 2006 sei am 29. Mai 2007 beim Finanzamt unter Erklärung eines gewerblichen Verlustes von € 964.123,53 eingebracht worden. Aktenkundig seien zwei Rechnungen mit Bezug auf das Objekt A-Straße. Mit Rechnungsdatum 23. Juli 2007 sei nämlich einerseits eine Gebührennote von € 1.440 von der „V.A.“ gelegt worden und zwar u. a. wegen „Erhebungen am Vermessungsamt, Messen einiger Geländehöhen, Ausarbeitung eines Lageplanes und Abfragen aus der Grundstücksdatenbank“. Andererseits liege eine Honorarnote der Architektin DI. Tina E. vom 1. August 2007 über € 2.400 (inkl. 20 %) vor, mit der die Architektin für „Grundlagenermittlung, Vorentwurf, Entwurf, Kostenschätzung, Präsentationsmappe und Vervielfältigung“ Rechnung lege. Von DI. E. sei ein Plan über ein Bauprojekt auf vier Geschossen mit sechs Wohnungen, gesamte Wohnnutzfläche 903 m<sup>2</sup> erstellt worden; um einen Einreichplan handle es sich dabei nicht. Das Finanzamt gehe bei Erlassung des Aufhebungsbescheides in Würdigung des Sachverhaltes davon aus, dass der nur sehr grobe und mit geringen Kosten verbundene Plan, der auf die besonderen Gegebenheiten des Grundstücks überhaupt nicht eingehe (starke Hanglage) primär für das Finanzamt bestimmt gewesen sei, um vermeintlich die volle Absetzbarkeit der Anschaffungskosten beim Finanzamt zu erwirken, zumal es zu darauf aufbauenden weiteren Handlungen nicht gekommen sei, nicht einmal zur Beantragung der Einleitung eines baubehördlichen Verfahrens.

Als weiteres Beweismittel, das die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels durch bislang Erwerb einer Immobilie allein begründen solle, sei eine Interessentenliste mit drei Namen zu würdigen. Diese werde erläutert mit: „Die nachstehenden Personen haben großes Interesse am vorliegenden Projekt gezeigt und mündlich zugesagt, dass sie den Kauf einer

Wohnung ernsthaft in Erwägung ziehen.“ Aus dieser „Interessentenliste“ von drei Namen für sechs Wohnungen könne nach Ansicht des Finanzamts nicht mehr gewonnen werden, als dass diese Personen ganz allgemein an Wohnungen in dieser Lage interessiert wären.

Es gebe kein konkretes Projekt mit einem Mindeststandard an Planungsreife, das wirtschaftlich sinnvoll beworben werden könnte. Für das Ansprechen von Interessenten und einigermaßen verbindliche (Vor)Verträge fehle es an den nötigen Grundlagen. Offen seien beispielsweise: das baubehördliche Verfahren, das noch nicht in die Wege geleitet sei, noch nicht einmal ein Antrag sei gestellt worden, es gebe keine Einreichpläne, keine statischen Berechnungen. Die Fragen - Wie ausgeführt? Wie ausgestattet? Welche Isolierung? Welches Heizsystem? Genaue Kosten? Wie aufgeschlüsselt? Unbebaute Fläche inwieweit als Garten oä benutzbar? Zeitspanne der Errichtung? Durch wen errichtet? Vertragsanbot?

Finanzierungsbedingungen? Garantien? Wie werde die starke Hanglage gelöst (siehe nächster Absatz) - seien unbeantwortet.

Die dem Finanzamt gegenüber namentlich bekannt gegebenen drei Interessenten hätten somit keine konkrete Kenntnis von einem bestimmten Projekt haben können. Schon deswegen hätten diese Interessensbekundungen einen nur sehr geringen Beweiswert, der aus Sicht des Finanzamts die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels im gegebenen Zusammenhang nicht stützen könne. Eine marktübliche, einigermaßen informative Präsentationsmappe mit konkreten Projektunterlagen (detaillierte Kostenschätzung und Preisangabe, Bauausführung, Ausstattung, Termin- und Zahlungsplan, Finanzierungsvarianten etc.) für potentielle Käufer gebe es nicht.

Das Grundstück weise eine starke Hanglage auf, was voraussichtlich eine Pilotfundamentierung erforderlich machen werde. Die vorgelegten Pläne würden auf diese Besonderheit überhaupt nicht eingehen und seien schon aus diesem Grund nicht mehr als ein erster und ganz grober „Planentwurf“. Auf einer derart groben Basis könnten keine konkreten Schritte wie beispielsweise die Beantragung eines Bauverfahrens gesetzt werden und seien auch nicht gesetzt worden.

Zum Bauvorhaben „A-Straße 51“ sei dem Finanzamt zwar eine Kostenschätzung bzw. eine Kalkulation vorgelegt worden, die aber auf sehr groben und nicht nachvollziehbaren Globalziffern aufbaue. Als Basis seien nämlich Bruttokosten von € 3.000/m<sup>2</sup> bzw. in einer Variante von € 2.500/m<sup>2</sup> angeführt worden, dies pauschal in einer Summe, ohne jede Aufgliederung. Dem werde ein Veräußerungspreis von € 5.500 (Variante € 6.000)/m<sup>2</sup>, wiederum ohne nähere Erläuterung (gegenübergestellt). Je nach unterstellter Dauer der Fremdfinanzierung (dazu der folgende Absatz) werde in dieser Kalkulation in allen Varianten ein Gewinn erwartet. Die Unverbindlichkeit des Planes der Architektin (besser „Planentwurf“) ergebe sich schon daraus, dass keine statischen Berechnungen angestellt worden seien.

Dieser Mangel falle umso mehr ins Gewicht, als - wie bereits erwähnt - das Grundstück durch eine starke Hanglage geprägt sei und ein „Plan“, der diesen Umstand nicht einmal registriere, nur als Planentwurf mit sehr geringem Beweiswert gewertet werden könne.

Aufgrund welcher Prämisse die Zeitspanne der Finanzierung in den drei Varianten mit nur einem, eineinhalb und zwei Jahren (und nicht mehr) angenommen worden sei, sei nicht ersichtlich. Ein (noch dazu vollständiger) Finanzrückfluss durch eventuelle Käufer schon innerhalb von maximal zwei Jahren, also bis Ende 2008, entbehre jeder Grundlage. Wie erwähnt bestehe ein vertraglich gesicherter Anspruch auf Übergabe des Objekts erst für 2011 auch wenn einzuräumen sei, dass der zivilrechtliche Erwerb schon Ende 2006 bewirkt worden sei.

Die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel seien nicht erfüllt.

Der Verwaltungsgerichtshof habe zuletzt im Erkenntnis vom 23. April 2008, 2006/13/0019, einen Fall zu entscheiden gehabt, wo die bf. KG bei Kauf eines (Miet)Objektes und zweier Eigentumswohnungen, also von drei Objekten, infolge Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG den Kaufpreis samt Nebenkosten als Verlust gelten gemacht hätte. Wie im gegenständlichen Fall seien auch in diesem Beschwerdefall die Anschaffungen mit Fremdkapital finanziert worden. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Beschwerde abgewiesen und die Auffassung der Behörde des Nichtvorliegens von gewerblichen Einkünften aus Grundstückshandel geteilt. Dies, obwohl ein Teil der Objekte - im Gegensatz zum gegenständlichen Fall - schon verkauft worden war.

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen werde, sei erst dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung übersteige. Davon sei auszugehen, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreite, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden sei. Die Veräußerung von Grundstücken werde weiters nur dann zum Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. In Zweifelsfällen sei darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen solle, dem Bild entspreche, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmache. Es handle sich um eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse des jeweiligen Falles zu lösen sei. Handle ein Grundstückskäufer im wesentlichen „anonym“, sei also seine Tätigkeit nach außen nicht ausreichend in Erscheinung getreten und setze er keine Werbemaßnahmen, spreche auch dieser Umstand gegen die Annahme eines Gewerbebetriebes mangels Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. o.a. Judikat vom 23. April 2008). Wenn zwei Jahre nach Grundstückserwerb noch immer kein Antrag auf ein baubehördliches Verfahren gestellt worden sei und es auch noch nicht einmal zur Übergabe des Grundstücks

(voraussichtlich erst fünf Jahre nach Erwerb zu erwarten) gekommen sei, könne (noch) kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Dies, auch wenn einzuräumen sei, dass dem Finanzamt ein Planentwurf und eine Grobkalkulation vorgelegt worden seien, die aber - wie oben näher ausgeführt - nur ein äußerst geringes Maß an Planungsreife aufweisen und auf die speziellen Gegebenheiten des Grundstücks wie insbesondere die starke Hanglage überhaupt nicht eingehen würden.

Die bisher getätigten Aktivitäten würden maximal das erste grobe Sondieren der Möglichkeit eines derartigen Projektes erfüllen. Allein damit sei ein gewerblicher Grundstückshandel mit der Möglichkeit, die gesamten Anschaffungskosten voll einkommensmindernd im Wege einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 abzusetzen, nicht bzw. jedenfalls noch nicht begründet.

Auch wenn isoliert betrachtet dieser Umstand ein Indiz für einen Grundstückshandel darstellen könne, wenn der Ankauf fremdfinanziert sei, trete dieser Umstand im gegenständlichen Fall in Würdigung des gesamten Sachverhaltes in den Hintergrund (vgl. 23. April 2008, 2006/13/0019).

Festzustellen sei der Erwerb eines Grundstücks, wobei es im Streitzeitraum und voraussichtlich noch bis zu fünf weitere Jahre noch dazu an der vertragsgemäßen Übergabe des Objektes fehle. Weiters seien zwar wertsteigernde Maßnahmen im Betriebsprüfungsverfahren argumentiert worden, doch noch nicht einmal der notwendige erste Schritt gesetzt worden, nämlich die Einleitung eines Bauverfahrens bzw. der Antrag auf Abbruchbewilligung für das Sommerhaus. Die vorgelegten Beweismittel der Honorarrechnungen und der hypothetischen Kostenschätzung (m<sup>2</sup>-Preis ohne Aufgliederung), noch dazu basierend auf einer Zeitschiene, die offenkundig nicht umsetzbar sei, würden nicht ausreichen, um bei Erwerb einer Liegenschaft durch einen Primärarzt, der am Immobilienmarkt noch überhaupt nicht einschlägig tätig gewesen sei, bereits in Höhe des Kaufbetrages einschließlich Neben- und Finanzierungskosten von einem Verlust aus Gewerbebetrieb ausgehen zu können.

„Die Anerkennung des erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb hätte den Nachweis einer ernsthaften, konkreten und zeitnahen Verfolgung eines ausreichend klaren Projektes zur Voraussetzung. Bloße Absichtserklärungen über künftige Veräußerungen würden nicht dafür ausreichen, auch nicht die bloße Möglichkeit einer Einkunftserzielung. Vielmehr müsse die ernsthafte Absicht, hinkünftig positive Einkünfte aus der Grundstücksverwertung zu erzielen, wenn schon nicht durch bindende Vereinbarungen dann doch zumindest durch über Absichtserklärungen hinausgehende Umstände konkreterer Natur klar erwiesen sein (vgl. die Rechtsprechung zu Vor-WK bei ins Auge gefasster Vermietung, Jakom/Laudacher, EStG § 28 Rz.59 und die dort angeführte Rechtsprechung). Es handle sich hier bestenfalls um

Ansätze der Sondierung der Möglichkeit einer Bebauung mit einer eventuellen Veräußerung von Wohnobjekten. Das ins Augefassen der Verwendungsmöglichkeit „gewerblicher Grundstückshandel“ reiche im gegebenen Zusammenhang nicht aus, um für 2006 von Betriebsausgaben in Höhe der Grundstücksanschaffungskosten ausgehen zu können. Zusammenfassend ergebe sich, dass sich die Frage eines gewerblichen Grundstückshandels frühestens nach Übergabe des Grundstücks an den Steuerpflichtigen (voraussichtlich erst 2011), Einleitung eines Bauverfahrens und des Vorliegens detaillierter Unterlagen stellen könne. „Ob und ab wann es gegebenenfalls zur Eröffnung eines Gewerbebetriebes kommen könnte, kann für die Beurteilung des Jahres 2006 auf sich beruhen.“ Die Behörde sei bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 31. Oktober 2007 somit von einem unrichtigen Sachverhalt ausgegangen und habe überdies den Sachverhalt unrichtig subsumiert. Es liege kein gewerblicher Grundstückshandel vor, sondern lediglich der zivilrechtliche Erwerb eines Grundstücks, das laut Vertrag noch nicht übergeben sei. Für dieses Grundstück seien zwar Aktivitäten gesetzt worden, die einen Verkauf in Form von Wohneinheiten möglich erscheinen lassen. Ob dies aber verwirklicht werden werde bzw. werden könne, sei noch nicht ausreichend vorhersehbar bzw. bleibe offen, ob gegebenenfalls damit die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels pro futuro erfüllt sein können (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. September 1980, 317/80). Das Tätigwerden des Steuerpflichtigen habe - wie nach der Rechtsprechung gefordert - *„nicht nach Art und Umfang deutlich jenen Umfang überschritten, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist.“*

Neben der Verwendung des Grundstücks zum Bau von Wohnungen, die verkauft werden könnten, würden objektiv betrachtet noch andere Vorgehensweisen in Betracht kommen, wie beispielsweise Eigennutzung, Verkauf ohne wertsteigernde Maßnahmen an einen Grundstücksentwickler bzw. an ein Bauträgerunternehmen, die reine Vermögensanlage mit längerfristigem Halten des Grundstücks bzw. die Errichtung von Baulichkeiten zwecks Vermietung. Mit der Möglichkeit (als einer von mehreren), einen Bau mit mehreren Wohnungen zu errichten und die Wohnungen dann zu verkaufen, sei kein gewerblicher Grundstückshandel bewirkt, noch dazu von einer Person, die branchenunkundig sei und am Grundstücksmarkt überhaupt noch nicht einschlägig tätig geworden sei.

Mit dem Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 hielt das Finanzamt fest: Mit Bescheid vom 19. Juni 2008 sei, der eingebrachten Steuererklärung folgend, ein endgültiger Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen worden, der mit Bescheid vom 2. Juli 2008 nach § 295 Abs. 1 BAO abgeändert worden sei; dieser Einkommensteuerbescheid 2007 erweise sich in folgendem Punkt als rechtswidrig:

Im Verlust von € 101.395,77 aus Gewerbebetrieb, der im Spruch des Bescheides berücksichtigt worden sei, stecke der Verlust aus einem erstmals für das Jahr 2006 erklärten „gewerblichen Grundstückshandel“. In der Einkommensteuererklärung 2007 und dieser folgend auch im aufzuhebenden Einkommensteuerbescheid 2007 sei ein durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelter Verlust von € 71.337,03 als Folge des Kaufs des Grundstücks in 1190 Wien, Bellevuestraße 51 erklärt worden. Dabei stünden Einnahmen von Null Ausgaben für sonstige Gebühren und Abgaben einschließlich Spesen des Geldverkehrs von € 17.385,61 und ein Zinsaufwand von € 53.951,42, insgesamt also Ausgaben von € 71.337,03 gegenüber. Unter Außerachtlassung des unter „gewerblicher Grundstückshandel“ erklärten Verlustes verbleibe ein anzuerkennender Verlust aus Gewerbebetrieb 2007 von € 30.058,74.

Die Anschaffung des Grundstücks, die im Jahr 2007 zu den o.a. Aufwendungen von € 71.337,03 geführt habe, habe nach der Beurteilung des Finanzamts keinen gewerblichen Grundstückshandel zur Grundlage, sondern die Anschaffung eines Vermögensgutes im Rahmen der privaten Vermögensanlage ohne Einkunftserzielung.

Auf die ausführliche Begründung zum Aufhebungsbescheid zur Einkommensteuer 2006 werde verwiesen.

Als Folge der Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 falle auch der Verlustabzug nach § 18 Abs. 7 EStG weg. Dieser Wegfall sei durch die Aberkennung des für das Jahr 2006 unter „gewerblichen Grundstückshandel“ erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb bedingt.

Der Rechtsmeinung des Finanzamts hielt der Bw. in der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist rechtzeitig beim Finanzamt eingelangten Berufung gegen die neu erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 entgegen:

Um eine Baugenehmigung sei bis dato nicht angesucht worden, weil die Verkäuferin, M. K., das auf der Liegenschaft befindliche Sommerhaus entsprechend der Regelung im Kaufvertrag noch benütze. Zum Zeitpunkt des Kaufvertrages, ebenso wie zum jetzigen Zeitpunkt könne davon ausgegangen werden, dass die Übergabe der Liegenschaft noch vor dem 31. Dezember 2011 erfolgen werde. Dies auf Grund des hohen Alters der Verkäuferin (94 Jahre im Zeitpunkt des Verkaufes). Ende 2006 habe die Verkäuferin eine statistische Lebenserwartung von 3 Jahren gehabt. Eine vorzeitige Übergabe der Liegenschaft sei daher absehbar, nicht zuletzt bestehe auch die Möglichkeit einer freiwilligen Übergabe jederzeit. Ein Ansuchen um Baubewilligung sei zum Prüfungszeitpunkt noch nicht gestellt worden, dies sei im Zuge der Betriebsprüfung auch nicht behauptet worden. Es sei lediglich in Aussicht gestellt worden, dass in naher Zukunft ein solcher Antrag gestellt werden würde. Anfang 2008 sei vom Bw. der Auftrag zur Detailplanung erteilt worden (siehe Beilage). Um eine Abbruchbewilligung für das in Holz ausgeführte Sommerhaus sei noch nicht angesucht

worden, weil eine derartige Bewilligung keinerlei Problem darstelle und jederzeit erlangt werden könne.

Bezüglich Vorhalts des Fehlens statistischer Berechnungen werde eingewendet, dass derartige Berechnungen vor erfolgte Einreichplanung nicht notwendig seien. Die starke Hanglage stelle deshalb kein Problem dar, weil diese erst nach der Baufluchtlinie beginne. Auch sei eine Pfahlgründung nicht grundsätzlich eine Voraussetzung bei Hanglage und hänge vielmehr von den vorhandenen Bodenverhältnissen ab.

Die Finanzierung des Projekts in drei Varianten sei auf Grund der Annahme der vorzeitigen Übergabe, wie oben beschrieben, erfolgt.

Bezüglich der fehlenden Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel sei entgegengesetzt, dass Werbemaßnahmen laufend verfolgt würden. Zwei Drittel der Wohnungen seien bereits vergeben.

Die Behauptung, dass der Bw. am Grundstücksmarkt noch überhaupt nicht einschlägig tätig gewesen sei und branchenunkundig sei, sei unrichtig. Der Bw. sei seit 2003 als Mitunternehmer an einer Gesellschaft beteiligt, die gewerblichen Grundstückshandel betreibe. Laufend würden weitere Projekte geprüft und Kaufverhandlungen geführt (3400 Klosterneuburg, E-Gasse 12, 3400 Klosterneuburg, F-Gasse).

Die Behauptung, dass Eigennutzung für die Liegenschaft in Frage komme, sei unwahrscheinlich. Der Bw. besitze bereits in der A-Straße 15 ein Einfamilienhaus, welches im Jahr 2004 fertig gestellt worden sei. Die Notwendigkeit eines zweiten Einfamilienhauses sei nicht gegeben.

Aufgrund obiger Ausführungen ersuchte der Bw. das Finanzamt, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 aufzuheben und unter Berücksichtigung des Verlustes aus gewerblichen Grundstückshandel in Höhe von € 964.123,53 festzusetzen sowie den Einkommensteuerbescheid 2007 unter Berücksichtigung des Verlustvortrages aus 2006 zu berichtigen.

In der Anlage zur Berufung wurde dem Finanzamt die mit 11. Februar 2008 datierte Auftragsbestätigung der in Rede stehenden Architektin betreffend Planung des Wohnhauses in 3400 Klosterneuburg, A-Straße 51, übermittelt.

Mit Vorhalt vom 30. Oktober 2008 ersuchte das Finanzamt den Bw., die Berufungsausführungen durch Nachreichung nachfolgender Unterlagen zu ergänzen:

-)	Werbemaßnahmen: Einschaltung von Inseraten, Beauftragung eines Immobilienmaklers und dergleichen?
-)	Zwei Drittel der Wohnungen seien bereits vergeben: die entsprechenden Kaufverträge, Vorverträge und/oder verbindliche Kaufzusagen seien als Nachweis beizubringen.
-)	Der Bw. sei laut Aktenlage an der A ImmoB. GmbH & Co G-Gasse.0G (neben anderen

	Gesellschaftern) beteiligt und erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In welcher Eigenschaft sei der Bw. im Grundstückshandel tätig? „Aufgrund der Firmenbezeichnung dürfte es sich jedoch nur um ein Objekt handeln“. Um genauere Ausführungen der Geschäftstätigkeit der Fa. A werde gebeten.
-)	Die Zahlungsbelege betr. Planungsarbeiten an DI E. seien vorzulegen.

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Dezember 2008 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt zum Punkt „Werbemaßnahmen“ mit: Die Käufersuche erfolge durch persönliches Ansprechen von Personen im Netzwerk. Aus diesem Grund sei die Schaltung von Inseraten oder die Beauftragung eines Immobilienmaklers nicht notwendig. Die Projektkosten könnten dadurch niedrig gehalten werden.

Zum Punkt „Vorverträge“ legte der steuerliche Vertreter vier „Angebote“ über Wohnungen mit einer Nett Nutzfläche von 527 m<sup>2</sup> und Terrassenfläche von 112 m<sup>2</sup> vor, behauptete, dass die gesamte Nettowohnfläche gemäß dem zugrundeliegenden - dem Finanzamt zur Vorhaltsbeantwortung vom 15. Dezember 2008 beigelegten - Baukonzept 903 m<sup>2</sup> für sechs Wohnungen betrage, und meinte, dass somit für mehr als die Hälfte des Wohnprojekts verbindliche Angebote vorliegen würden.

Zum Punkt „A Immobet. GmbH & Co KG“ führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass der Bw. im Rahmen seiner Beteiligung an dieser Gesellschaft für die Verkaufsaktivitäten zuständig sei. Die Gesellschaft betreibe die sukzessive Sanierung einer Liegenschaft in der G-Gasseasse. Es handle sich um sieben Eigentumswohnungen und drei Geschäftslokale. Die vermieteten Objekte würden bei Freiwerden saniert und verkauft.

Zum Punkt „Zahlungsnachweise“ legte der steuerliche Vertreter dem Schreiben die Rechnungen und Zahlungsnachweise für die Planungsarbeiten (Rechnungen und Zahlungsnachweise DI T. E., Rechnung und Zahlungsnachweis für Vermessung) bei.

Gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2008 brachte der steuerliche Vertreter in der Berufung vor, dass sich aufgrund des Vorliegens eines Verlustvortrages aus 2006 sich im Jahr 2008 voraussichtlich ein steuerpflichtiges Einkommen von Null ergebe, weshalb um Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2008 mit € 0 ersucht werde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 115 BAO lautet:

„(1)	<i>Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.</i>
------	---

(2)	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
(3)	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
(4)	<i>...</i>

§ 119 BAO lautet:

„(1)	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
(2)	<i>Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.“</i>

§ 166 BAO lautet:

*„Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“*

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 23 Ziffer 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 der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung übersteigt. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass im Fall von

Grundstücksgeschäften diese dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. 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 (vgl. zum Ganzen aus jüngerer Zeit etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Jänner 2007, 2003/13/0118, mwN, und 23. April 2008, 2006/13/0019). Richtet ein Abgabepflichtiger seine Tätigkeit nicht werbend an die Allgemeinheit, spricht dies gegen eine gewerbliche Tätigkeit (siehe Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. März 1999, 94/15/0171, VwSlg 7376 F/1999).

Nach Doralt, EStG, 10. Auflage, Tz 15/1 zu § 23 liegt eine gewerbliche Tätigkeit bereits in der Vorbereitungsphase - also vor Erzielung der ersten Einnahmen - vor, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung muss aufgrund der bereits gesetzten Handlungen erweislich sein (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. Oktober 2004, 98/14/0126). Hingegen darf die Abgabenbehörde nicht eine bestimmte von ihr als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorschreiben. Zu prüfen ist nur, ob die vom Steuerpflichtigen gewählte Vorgangsweise grundsätzlich auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist (Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2001/14/0086).

Nach den Bestimmungen des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches ist ein Kaufvertrag gemäß § 1053 ABGB ein Vertrag, durch den *„eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem andern überlassen wird. Er gehört, wie der Tausch, zu den Titeln ein Eigentum zu erwerben. Die Erwerbung erfolgt erst durch die Übergabe des Kaufgegenstandes. Bis zur Übergabe behält der Verkäufer das Eigentumsrecht.“* Wird vereinbart, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, so ist *diese Verabredung gemäß § 936 ABGB „nur dann verbindlich, wenn sowohl die Zeit der Abschließung, als die wesentlichen Stücke des Vertrages bestimmt, und die Umstände inzwischen nicht dergestalt verändert worden sind, dass dadurch der ausdrücklich bestimmte, oder aus den Umständen hervorleuchtende Zweck vereitelt, oder das Zutrauen des einen oder andern Teiles verloren wird. Überhaupt muss auf die Vollziehung solcher Zusagen längstens in einem Jahre nach dem bedungenen Zeitpunkt gedungen werden; widrigenfalls ist das Recht erloschen.“* Wer das Gebrauchsrecht einer Sache hat, darf

gemäß § 505 ABGB, ohne Rücksicht auf sein übriges Vermögen, den seinem Stande, seinem Gewerbe, und seinem Hauswesen angemessenen Nutzen davon ziehen.

Aus dem Kaufvertrag vom 19. Dezember 2006, den M. K., geboren am 01. April 1814, mit dem Bw. abgeschlossen hatte, waren folgende Textteile zu entnehmen:

*„III.*

*Der Kaufpreis beträgt € 922.000 und wird binnen vier Wochen ab Vertragsunterfertigung beim Urkundenverfasser treuhändig zu hinterlegen. ...Sollte der Kaufpreis nicht binnen acht Wochen ab Vertragsunterfertigung beim Urkundenverfasser erlegt sein, ist die Verkäuferin berechtigt, von diesem Kaufvertrag ohne Setzung einer Nachfrist zurückzutreten....*

*IV.*

*Die Übergabe der Liegenschaft erfolgt bis spätestens 31. Dezember 2011. Die Verkäuferin ist berechtigt, die Liegenschaft auch zu einem früheren Zeitpunkt an den Käufer zu übergeben. Bis zur Übergabe ist die Verkäuferin berechtigt, die Liegenschaft wie bisher zu bewohnen und hat dafür lediglich die Betriebskosten und öffentliche Abgaben zu bezahlen, sowie für eine ausreichende Versicherung des Hauses Sorge zu tragen. Die Kosten der Instandhaltung sind vom Käufer zu tragen.*

*Sollte die Verkäuferin die Liegenschaft vor dem 31. Dezember 2011 an den Käufer übergeben, so verpflichtet sich der Käufer, der Verkäuferin einen Betrag von € 1.300 pro Monat der vorzeitigen Übergabe an die Verkäuferin oder deren Rechtsnachfolger Zug um Zug gegen Übergabe der Liegenschaft zu bezahlen. Eine Sicherstellung dieser Verpflichtung wird nicht vereinbart.*

*Das genannte Recht der weiteren Benutzung ist ein höchstpersönliches Recht der Verkäuferin und ist weder übertragbar, noch vererbbar. Eine grundbücherliche Sicherstellung des Rechts der Verkäuferin erfolgt über ausdrücklichen Wunsch der Vertragsparteien nicht. Der Käufer verpflichtet sich, bis zur Übergabe der Liegenschaft diese nicht zu veräußern.*

*Im Fall des Todes der Verkäuferin ist die Verlassenschaft verpflichtet, die Liegenschaft möglichst rasch an den Käufer zu übergeben.*

*Ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Übergabe gehen Nutzen und Vorteil, aber auch Lasten und die Gefahr des Zufalls auf den Käufer über.*

*Als Stichtag für die Verrechnung wird der auf die Übergabe folgende Monatserste festgesetzt.*

*V.*

*Der Käufer erklärt, die Liegenschaft eingehend besichtigt zu haben. Er kauft die Liegenschaft wie sie liegt und steht und entbindet die Verkäuferin von der Haftung für Sachmängel, es sei denn, diese wurden arglistig verschwiegen.*

*Hingegen haftet die Verkäuferin für Rechtsmängel unbeschränkt, insbesondere für die Freiheit von Lasten und Rechten Dritter.*

*Die Verkäuferin erklärt, dass für die Liegenschaft und das darauf befindliche Gebäude alle behördlichen Genehmigungen vorliegen und ihr keine unerledigten behördlichen Aufträge bekannt sind. Weiters erklärt sie, dass sich auf der Liegenschaft keine Altlasten im Sinne des Altlastensanierungsgesetzes befinden.“*

Der zwischen dem Bw. und M. K. abgeschlossene Vertrag kam durch Einigung über Ware und Preis zustande. Voraussetzung dafür war, dass die Parteien bereits einen Abschlusswillen geäußert hatten; die bloße Festlegung der Vertragspunkte hätte nicht ausgereicht. Kraft der grundbücherlichen Eintragung im B-Blatt zur Einlagezahl 007, ist der Bw. Eigentümer des Grundstücks mit der Adresse A-Straße 51. Als ein Recht betrachtet, ist Eigentum gemäß § 354 ABGB das Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten, und jeden Andern davon auszuschließen. Das Eigentumsrecht des Bw. ist ein gegen jedermann geschütztes Herrschaftsrecht. Die Wirkung des Eigentumsrechts gegen alle setzt ein besonderes Maß an Offenkundigkeit der sachenrechtlichen Zuständigkeit voraus. Es muss der Allgemeinheit erkennbar sein, wem das typisierte Recht zusteht. Die erforderliche Publizität wahrt bei Rechten an Liegenschaften das Grundbuch. Ist der Bw. nach außen hin Alleineigentümer einer Liegenschaft, so wäre es ihm rechtlich möglich gewesen, die Liegenschaft in ihrem Bestand zum Stichtag 19. Dezember 2006 weiterzuverkaufen und den Eigentümerwechsel im Grundbuch eintragen zu lassen.

Für die Zuordnung der in Rede stehenden Liegenschaft zum Privatvermögen des Bw. sprach, dass das vertraglich vereinbarte Wohnungsrecht das Recht der Verkäuferin zum Gebrauch des auf der Liegenschaft befindlichen Wohnobjekts ist. Die Personaldienstbarkeit erlischt mit Zeitablauf, jedenfalls mit dem Tod der Berechtigten. Solange die Liegenschaft mit dem Wohnungsrecht belastet ist und die Verkäuferin berechtigt ist, die Liegenschaft wie bisher zu bewohnen, ohne dafür nicht mehr als die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben zu bezahlen, war die Vornahme jeglicher erkennbarer wertsteigernder Maßnahmen in den Streitjahren unwahrscheinlich. Insofern war das Verhalten des Bw., nach Kauf der Liegenschaft kein baubehördliches Verfahren eingeleitet zu haben, nachvollziehbar, wenn § 74 Abs. 1 der Wiener Bauordnung zufolge Baubewilligungen gemäß § 70 unwirksam werden, wenn nicht binnen vier Jahren, vom Tage ihrer Rechtskraft gerechnet, mit der Bauführung begonnen wird.

Mit der Unterlassung der Eintragung des vertraglich vereinbarten Gebrauchsrechts im Grundbuch war der Allgemeinheit nicht erkennbar, dass der Bw. nicht uneingeschränkt über die Liegenschaft Verfügungsberechtigt war. Behauptet der Bw. - im Hauptberuf freiberuflicher Arzt, im Zweitberuf Kunsthändler - anhand dieser Liegenschaft die Begründung einer gewerblichen Tätigkeit als Grundstückshändler, ohne sein Vorbringen durch Vorlage von stichhaltigen Beweismitteln für die Zuordnung der belasteten Liegenschaft zum

Umlaufvermögen des Bw. als gewerblicher Grundstücks(einzel)händler nachzuweisen, so lagen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur der Bw. aufklären konnte. Obwohl den Bw. die Beweisvorsorgepflicht für den Fall, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden können soll, getroffen hatte, fehlte solch ein Beweismittel. Aus Mangel an stichhaltigen Beweisen für das Vorbringen des Bw. trafen diesen die mit der Verletzung der Beweisvorsorgepflicht verbundenen abgabenrechtlichen Nachteile.

Mit der Übernahme der Verpflichtung, der Verkäuferin oder deren Rechtsnachfolger einen monatlichen Betrag von € 1.300/Monat zu bezahlen, sollte die Verkäuferin die Liegenschaft vor dem 31. Dezember 2011 an den Bw. übergeben, in Verbindung mit der Zusage, die Instandhaltungskosten zu übernehmen, war vom Abschluss des Kaufvertrages vorrangig auf den Wille des Bw. zu schließen, die in Rede stehende Liegenschaft zu erwerben und in ihrem Zustand zum Stichtag 19. Dezember 2006 bis längstens 31. Dezember 2011 zu erhalten. Der geringe Umfang der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit als „Grundstückshändler“ sowie die praktische Unmöglichkeit der Vornahme jeglicher erkennbarer "wertsteigernder Maßnahmen" sprach für die Vermögensverwaltung, weil die Frage, ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung in den Streitjahren im Vordergrund gestanden war, eine Sachverhaltsfrage ist, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Entscheidend war nicht die absolute Zahl an An- bzw. Verkaufsvorgängen, sondern das Gesamtbild der Verhältnisse, das sich in dem der Berufung zugrunde gelegenen Sachverhalt geboten hatte.

Wenn der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Dezember 2008 die Werbemaßnahmen als „persönliches Ansprechen von Personen im Netzwerk“ beschreibt, schließt diese Beschreibung die Beteiligung des Bw. am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr beim Verkauf eines noch zu errichtenden Wohnkomplexes aus, weil Massenmedien jene Medien sind, die durch technische Vervielfältigung und Verbreitung mittels Schrift, Bild und/oder Ton Inhalte an eine unbestimmte (weder eindeutig festgelegte, noch quantitativ begrenzte) Vielzahl von Menschen vermitteln und somit öffentlich an ein anonymes, räumlich verstreutes Publikum weitergeben. Allein die Technizität eines Mediums definiert dieses aber noch nicht als Massenmedium, vielmehr muss dieses Medium in den sozialen Prozess der Massenkommunikation integriert sein. So ist beispielsweise ein nicht für den Markt, sondern für einen genau definierten Empfängerkreis privat produziertes Buch zwar als Printmedium technisch hergestellt und Hörfunk- und Fernsehtechnik können im Küstenfunk oder zur Videoüberwachung eingesetzt werden - in diesen Fällen fungieren diese Medien aber nicht als Massenmedien. Schließt das Wohnrecht, mit dem die Liegenschaft bis längstens Ende des

Jahres 2011 belastet sein wird, wertsteigernde Baumaßnahmen auf dem Objekt aus, so war für den Unabhängigen Finanzsenat nachvollziehbar, dass der steuerliche Vertreter im Zuge des Außenprüfungsverfahrens nur eine Liste von Personen vorlegen konnte, die großes Interesse am vorliegenden Projekt gezeigt und mündlich zugesagt hätten, den Kauf einer Wohnung ernsthaft in Erwägung zu ziehen. Diese Annahme deckte sich mit den als Beweismittel vorgelegten, an den Bw. gerichteten Angeboten des Dr. Albin J. vom 27. September 2007, des Ing. Otto I. vom 10. Oktober 2007, des Dr. Alfred H., vom 18. November 2007, der Dr. Petra N. vom 10. Dezember 2007, die folgenden übereinstimmenden Text enthielten:

#### *„1. Präambel*

*Der Verkäufer ist bürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft 3400 Klosterneuburg, A-Straße 51,...*

*Der Verkäufer beabsichtigt die Errichtung eines Wohnhauses mit sechs Wohnungen samt Terrassen und 6 Flurparkplätze (auf 3 Ebenen) gemäß Bebauungskonzept DI Tina F. ZT GmbH, ... vom 3. Juli 2007.*

*Die Baubewilligung soll spätestens bis 31. Dezember 2009 erwirkt werden. Die Baufertigstellung wird bis 31. Dezember 2011 angestrebt. Im Fall von Verzögerungen, aus welchen Gründen auch immer, wird eine Nachfrist von sechs Monaten eingeräumt.*

*Nach Objekterrichtung und Parifizierung sollen die Wohnungen 1 bis 6 im Miteigentum verkauft werden.*

#### *2. Verkaufsgegenstand*

*Der Käufer beabsichtigt die Wohnung Top Nr... im vorläufigen Ausmaß von ...m<sup>2</sup> Nettowohnfläche ca. ... m<sup>2</sup> Terrasse und 1 Flurparkplatz im Miteigentum zu erwerben. Der Käufer nimmt zur Kenntnis dass das endgültige Ausmaß sich um bis zu 10 % plus/minus verändern kann und die Präzisierung erst mit Vorliegen der Einreichpläne erfolgt.*

#### *3. Mitspracherecht und Ausstellung*

*Der Käufer ist berechtigt im Zuge der Erstellung der Einreichpläne seine Wünsche bezüglich Raumaufteilung und Anordnung in die Planung einzubringen und nimmt zur Kenntnis, dass bezüglich konstruktiver Teile bzw. der Außengestaltung des Objektes kein Mitspracherecht eingeräumt wird.*

*Die Ausstattung erfolgt auf Basis der allgemeinen Ausstattungsliste, sowie individuellen Abänderungen und Ergänzungen dieser.*

#### *4. Kaufpreis*

*Der Kaufpreis für den Kaufgegenstand wird auf Basis des vorläufigen Ausmaßes und der vorläufigen Baubeschreibung mit einem Richtwert ... festgelegt.*

*Die endgültige Kaufpreisfestlegung erfolgt einvernehmlich nach Vorliegen des Parifizierungsgutachtens und der endgültigen Baubeschreibung.*

*Der Kaufpreis samt Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr wird vom Käufer bei einem Notar erlegt; mit unwiderruflichem Treuhandauftrag den Kaufpreis an den Verkäufer nach lastenfreier Einverleibung des Eigentumsrechts für den Käufer auszus zahlen.*

#### 5. Sonstiges

*Der Verkäufer bleibt dem Käufer bis zum Vorliegen der fertigen Einreichpläne samt endgültiger Baubeschreibung und Parifizierungsgutachten längstens jedoch bis 31. Dezember 2009 im Wort. Der Käufer hat binnen vier Wochen nach Vorliegen der vorangeführten Unterlagen die endgültige Annahme schriftlich mitzuteilen, widrigenfalls der Verkäufer an sein Anbot nicht mehr gebunden sind.“*

Von den vier Anboten ist der Text der Präambel insofern verschieden, als das Anbot des Ing. Otto I. im Gegensatz zu den anderen drei Anboten nicht mit dem Satz - „*Ich beabsichtige folgendes Projekt zu kaufen:...*“- beginnt.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die voneinander verschiedenen Daten der Angebote dargestellt:

Interessent	I.	N.	H.	J.
Wohnung	Top Nr. 5	Top Nr. 4	Top Nr. 6	Top Nr. 4
Nettowohnfläche	111 m <sup>2</sup>	106 m <sup>2</sup>	183 m <sup>2</sup>	127 m <sup>2</sup>
Terrasse	ca. 22 m <sup>2</sup>	ca. 23 m <sup>2</sup>	ca. 42 m <sup>2</sup>	Ca. 25 m <sup>2</sup>
Richtwert	€ 732.000	€ 705.000	€ 1.242.000	€ 837.000

Wider die Anerkennung der Angebote als einleitende Willenserklärung für einen Kaufvertrag sprach, dass generell jede Offerte nur dann zur Annahme geeignet ist, wenn sie inhaltlich ausreichend bestimmt ist und in ihr ein endgültiger Bindungswille des Antragstellers zum Ausdruck kommt. Bestimmtheit liegt vor, wenn das Angebot die wesentlichen Punkte des abzuschließenden Vertrages enthält, sodass dieser durch bloße Zustimmung des Annehmenden „perfekt“ werden kann. So gehört etwa zum Mindestinhalt einer Kaufvertragsofferte, dass Ware und Preis bestimmt sind.

Davon kann bei den als Beweismittel angebotenen Offerten in Verbindung mit dem Bebauungskonzept der DI O. F. ZT GmbH keine Rede sein, wenn jedes einzelne Anbot statt eines Kaufpreises einen Richtwert enthält, der im Gegensatz zum Kaufpreis nicht unbedingt eingehalten werden muss, weil er *auf Basis des vorläufigen Ausmaßes und der vorläufigen Baubeschreibung*“ festgelegt wurde. Damit war dieser Richtwert ein Schätzwert, der soviel wie eine Empfehlung ist. Waren keine zur Annahme geeigneten Angebote gegeben, weil die Interessenten bloß zu Verhandlungen einladen wollten oder in den Offerten Vorschläge unterbreiteten, die erst zu diskutieren sind, so war für den Bw. aus der in der Rechnung der

Architektin DI. O. E., DI O. F. ZT GmbH, vom 1. August 2007 enthaltenen Beschreibung der Leistungen für das Projekt A-Straße 51 mit den Worten „*Grundlagenermittlung, Vorentwurf, Entwurf, Kostenschätzung, Rendering, Photos, Erstellung einer Präsentationsmappe*“ nichts zu gewinnen, wenn dieser Entwurf eine rein gedankliche Idee bleiben kann.

Aufgrund der obigen Ausführungen war die Berufung gegen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide als unbegründet abzuweisen. Aus Mangel an Beweisen, die eine Abänderung jener Bemessungsgrundgrundlage, aufgrund dieser das Finanzamt die Einkommensteuervorauszahlungen 2008 festgesetzt hatte, begründen hätten können, war auch die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid für die Einkommensteuer 2008 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Februar 2009