



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Michael Kerschbaumer und Werner Just im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der BRIOR, vertreten durch Ernst & Young, Steuerberatungs- und WirtschaftsprüfungsgmbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, vom 18. Oktober 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien vom 19. September 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 und vorläufige Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 nach der am 17. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 bleibt unverändert.

2. Die Bescheide betreffend vorläufige Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 (beide vom 19.09.2001) werden aufgehoben.

Für die Jahre 1998 und 1999 erfolgt keine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) – die Firma BRIO – wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 04.12.1998 als Offene Erwerbsgesellschaft von den beiden unbeschränkt haftenden Gesellschaftern, Herrn MB (Einlage 1.875.000 S) und Herrn CR (Einlage 2.625.000 S) gegründet. Im Laufe des Jahres 1999 beteiligten sich Herr MS mit einer Einlage von 150.000 S (laut Beteiligungserklärung vom 10.02.1999), Herr MAM mit einer Einlage von 200.000 S (laut Beteiligungserklärung vom 09.04.1999) und Herr DAM mit einer Einlage von 1 Mio S (laut Beteiligungserklärung vom 16.09.1999) als atypisch stille Gesellschafter an der Bw.

Die Bw erwarb mit Kaufvertrag vom 23.12.1998 die Liegenschaft mit der Einlagezahl XXXX des Grundbuches E, Bezirksgericht B, um einen Kaufpreis von 12,3 Mio S von der St und errichtete darauf in der Folge fünf parifizierte Wohneinheiten samt Abstellplätzen: ein Reihenhause (Top 1), zwei Wohnungen (Top 2 und Top 3) und zwei Dachwohnungen (Top 4 und Top 5). Zur Finanzierung des Bauvorhabens wurde eine Hypothek in Höhe von 8,5 Mio S bei der Landeshypothekenbank Vorarlberg aufgenommen.

Bei der Planung ging die Bw davon aus, dass nach der vereinbarungsgemäßen Übergabe des gesamten Bauobjektes Anfang des Jahres 2000, die fünf Wohneinheiten samt Abstellplätzen im Laufe des Jahres 2000 um einen Gesamtverkaufspreis von 13,55 Mio S verkauft werden könnten.

Die Bw bezeichnete ihre Tätigkeit in den Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 1998 und 1999 als Immobilienhandel und erklärte die in den Jahren 1998 und 1999 angefallenen Ausgaben als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -4.431.004 S (1998) bzw -8.381.731 S (1999). Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte wurden vom Finanzamt FW mit Bescheid vom 14.09.1999 gemäß § 188 BAO erklärungsgemäß als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt.

Im Zuge einer bei der Bw durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen der Jahre 1998 und 1999, stellte die Finanzbehörde fest, dass für die von der Bw behauptete gewerbliche Tätigkeit zum damaligen Zeitpunkt zu wenig konkrete Anhaltspunkte vorliegen würden und qualifizierte die Tätigkeit der Bw als Vermögensverwaltung. Das Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1998 wurde gemäß § 303 Abs 4 BAO mit Bescheid vom 19.09.2001 wiederaufgenommen, die von der Bw erzielten Einkünfte lediglich in Höhe der Bankspesen, ds -504 S als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig festgestellt und auf die beiden unbeschränkt haftenden Gesellschafter (MB -210 S und CR - 294 S) aufgeteilt. Für das Jahr 1999 wurden die Einkünfte der Bw entsprechend den

Feststellungen der Betriebsprüfung (Bp) gemäß § 188 BAO mit Bescheid vom 19.09.2001 in Höhe von -468.731 S als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig festgestellt und auf die beiden unbeschränkt haftenden Gesellschafter und die drei atypisch stillen Gesellschafter aufgeteilt.

Mit Schreiben vom 18.10.2001 erhob die Bw Berufung ua gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998 und die vorläufigen Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999. Die Bw begründete die Berufung ua damit, dass die Tätigkeit einer Vermögensverwaltung schon deshalb nicht vorliege, weil das angeschaffte Betriebsvermögen nicht dazu diene, dauerhaft bewirtschaftet, sondern gewinnbringend weiterveräußert zu werden. Nach Abschluss der Bauarbeiten im Jänner 2000 seien verschiedene Baumängel aufgetreten, unter anderem auch ein massiver Feuchtigkeitseintritt im Untergeschoss der Wohnungen 1, 2 und 3, der auf eine mangelhafte Isolierung der Außenhaut des Hauses zurückzuführen gewesen sei. Im Zuge der Behebung der Mängel sei über das Vermögen der bauausführenden Firma BIA das Konkursverfahren eröffnet worden, was die Mängelbehebung weiter verzögert habe. Andere Unternehmen hätten mit der Ersatzvornahme beauftragt werden müssen. Die letzten Mängel seien im Jänner 2001 behoben worden, sodass ab diesem Zeitpunkt der Beginn sinnvoller Verwertungsbemühungen gegeben gewesen sei. In weiterer Folge seien abermals massive Baumängel in Form von erheblichem Feuchtigkeitseintritt aufgetreten, welche einerseits zu neuerlichen Verwertungsverzögerungen andererseits aber auch zu einer wesentlichen Wertminderung der Liegenschaft selbst geführt hätten. Der letzte massive Feuchtigkeitseintritt sei im Jahr 2006 zu verzeichnen gewesen, also mehr als 6 Jahre nach der Fertigstellung. Ab diesem Zeitpunkt seien wiederholt Inserate geschaltet und es sei das Maklerbüro ZI beauftragt worden, Käufer zu finden bzw befristete Mietverhältnisse mit Kaufoption anzubieten. Daher liege eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Parallel dazu werde der Markt laufend beobachtet und es bestehe die Absicht, weitere Liegenschaften anzukaufen, wenn entsprechende attraktive Angebote vorlägen. Der Bescheid lasse im übrigen die Abwägungen vermissen, wie die Betriebsprüfung zu den Sachverhaltsbeurteilungen gelange, die den von ihr bekämpften Bescheiden zugrundegelegt worden seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung (06.03.2002) wurde ua damit begründet, dass bei einer einmaligen Errichtung eines Gebäudes die Voraussetzung der Nachhaltigkeit für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit nicht erfüllt sei.

Die Bw stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2000 bezifferte die Bw den erwirtschafteten Verlust in Höhe von -2.487.456,06 S. Das Finanzamt erkannte die von der Bw in Ansatz gebrachten Anschaffungskosten in Höhe von 1,77 Mio S nicht an und stellte die erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO mit Bescheid vom 07.10.2004 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig in Höhe von -717.456 S (-52.139,56 €) fest.

Mit Bescheid vom 08.10.2004 bzw 11.10.2004 stellte das Finanzamt die von der Bw erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig in erklärter Höhe, ds -535.995 S (-38.952,28 €) für das Jahr 2001 bzw -30.385,78 € für das Jahr 2002 fest.

Die Bw berief gegen die nun vom Finanzamt FD erlassenen vorläufigen Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 vom 07., 08. bzw 11.10.2004 und beantragte, die Einkünfte in erklärungsgemäßer Höhe als "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" festzustellen.

Mit Vorhalt vom 29.09.2009 wurde die Bw ersucht, die zu Beginn der Geschäftstätigkeit erstellte, ursprüngliche Planungsrechnung zu übermitteln, aus der hervorgeht, mit welchen Gewinnen in den einzelnen Jahren und ab welchem Zeitpunkt mit einem Gesamtgewinn gerechnet worden sei. Weiters wurde mit gleichem Datum ein Mängelbehebungsauftrag übermittelt, mit welchem der Bw aufgetragen wurde, eine Begründung für die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 nachzureichen.

Mit Schreiben vom 1. Dezember 2009 teilte die Bw ua mit, dass insgesamt über den Planungszeitraum ein kumuliertes positives Ergebnis von über 800.000 S geplant gewesen sei. Tatsächlich sei aber bereits allein durch den Verkauf von drei Wohnungen ein Verlust von 3.708.000 S erwirtschaftet worden.

In der am 16. Dezember 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass bereits seit 1999 ein Maklerbüro mit der Vermietung der Wohnungen beauftragt worden sei und dass das gegenständliche Bauprojekt das erste seiner Art sei, das von den beiden Gesellschaftern der Bw durchgeführt worden sei. Weshalb keine weiteren Projekte in Angriff genommen worden seien, wurde damit erklärt, dass man aufgrund der unsicheren steuerlichen Situation und der aufgrund des zögerlichen Verkaufsfortschrittes bestehenden Kapitalbindung bislang davon Abstand genommen habe. Die Verhandlung wurde vertagt und der Bw aufgetragen, sämtliche Unterlagen über die von ihr geschalteten Inserate – vor allem jene im Jahr 1999 – vorzulegen und aufzuklären, weshalb die Position "Anschaffungskosten Immobilien" im Jahr 2000 in der Plan "Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" (laut Schreiben vom 01.12.2009, Seite 2) 800.000 S betrage, während

diese in der Tabelle, in der die "aktuelle Entwicklung" dargestellt werde (Schreiben vom 01.12.2009, Seite 6), mit 1.770.000 S beziffert wurden.

Mit Schreiben vom 28.01.2010 erklärte die Bw die Differenz zwischen der Position "Anschaffungskosten Immobilien" im Jahr 2000 in der Plan "Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" (800.000 S) und jener in der Tabelle der "aktuellen Entwicklung" (1.770.000 S) in Höhe von 970.000 S damit, dass die Bw im Rahmen der Bezahlung des Kaufpreises der Liegenschaft (12,3 Mio S) irrtümlich um 1,26 Mio S zu viel bezahlt habe. Als Beilage übermittelte die Bw ein von ihr an die Firma St gerichtetes Schreiben vom 27. Jänner 2010, in dem darauf hingewiesen wurde, dass im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 23.12.1998 von Seiten der Bw ein um 1,26 Mio S zu hoher Kaufpreis entrichtet worden sei und dieser Betrag nun rückgefordert werde.

In der am 17. März 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde auf das Schreiben der Rechtsanwälte der Bw vom 10.03.2010 verwiesen, in dem eine letztmalige Frist zur Rückzahlung der Überzahlung in Höhe von 165.820,85 € bis zum 25.03.2010 gestellt worden sei. Sollte bis dahin das Geld nicht auf dem Konto der Rechtsanwälte einlangen, werde laut Bw Klage eingebracht werden, da von einer 30-jährigen Verjährungsfrist auszugehen sei. Zu der Überzahlung sei es gekommen, weil der Zahlungsverkehr nur durch den Buchhalter überwacht worden sei. Von den Gesellschaftern sei zwar eine Prüfung vorgenommen worden, die Überzahlung sei jedoch nicht aufgefallen, weil im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Differenz nicht sofort und auf den ersten Blick ersichtlich sei. Hinsichtlich des Maklervertrages führte die Bw aus, dass dieser am 15.09.1999 abgeschlossen worden sei; was der Makler tatsächlich gemacht habe, könne nicht beurteilt werden. Die als erste verkaufte Wohnung (Top 3) sei über Empfehlung eines Mieters, die beiden anderen Wohnungen (Top 1 – (Reihenhaus) und Top 2) seien über die S (Wiener Neustadt) verkauft worden. Die Preisvorstellungen seien fundiert gewesen, da der Immobilien-Preisspiegel durchaus von höheren Quadratmeterpreisen für diese Region ausgehe und es sich bei diesem Preisspiegel um Durchschnittspreise handle, die von der Wirtschaftskammer jährlich von einer Vielzahl von Immobilienmaklern erhoben würden. Der Bw wurde das Schreiben der Firma IR (vom 16.05.2003) vorgehalten, die darin aufgrund ihrer langjährigen Erfahrung im Jahr 2003 von erheblich geringeren Wohnungspreisen (550.000 € für sämtliche Wohnungen) ausginge sowie das Angebot des RS, der in Summe 600.000 € geboten habe.

Der steuerliche Vertreter erklärte, die Bw könne sich vorstellen, dass die beiden bislang nicht verkauften Wohnungen aktiviert würden und im Rahmen einer gewerblichen Vermietung beurteilt werden könnten, während die restlichen drei Wohnungen weiterhin im Rahmen des

gewerblichen Grundstückshandels zu beurteilen seien. Im Übrigen müsse auch die Überzahlung aus dem Aufwand ausgeschieden werden. Hinsichtlich der Kapitalausstattung der Bw führte der steuerliche Vertreter aus, dass die drei atypisch stillen Gesellschafter deshalb angeworben worden seien, weil man noch Bedarf an Eigenkapital in Höhe von 1,5 Mio S gesehen habe. Die Hypothek sei nach wie vor mit rund 220.000 € offen. Auf die Frage nach der Höhe der Position "Zinsaufwand" in der Einnahmen Ausgaben Rechnung der Jahre 2007 und 2008, wies der steuerliche Vertreter der Bw darauf hin, dass dieser im Jahr 2007 auf 19.000 € gestiegen sei und im Jahr 2008 13.900 € betragen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998:

Der angefochtene Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 vom 19.09.2001 erging im Anschluss an eine Prüfung der Aufzeichnungen und verwies in seiner Begründung darauf, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Unter Punkt "D.Wiederaufnahme des Verfahrens" des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 24.09.2001 wird darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für das Jahr 1998 mit Hinweis auf die Textziffern 14 – 16 des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 24.09.2001 Feststellungen getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machten.

Unter Tz 14 "Allgemeines" des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen wird der festgestellte Sachverhalt dahingehend dargestellt, dass das geprüfte Unternehmen am 23.12.1998 ein Grundstück mit 700 m² erworben habe und der Verkäufer der Liegenschaft beauftragt worden sei, ein Mehrwohnhaus mit fünf Wohneinheiten und fünf Abstellplätzen zu errichten, die Fertigstellung sei im Jänner 2001 gewesen. Die Tätigkeit sei als Grundstückshandel eingestuft und die Aufwendungen der Jahre 1998 und 1999 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden. Im Februar 2001 sei ein Makler beauftragt worden, Käufer bzw Mieter für die Wohnungen zu finden.

Unter Tz 15 "Vorläufige Veranlagung" des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen wird ua aus zwei Erkenntnissen des VwGH (29.07.1997, 96/14/0115, 30.09.1980, 317, 520/80) zitiert und darauf hingewiesen, dass für die behauptete gewerbliche Tätigkeit derzeit zu wenig konkrete Anhaltspunkte vorliegen würden, sondern nur solche einer Vermögensverwaltung. Deshalb erfolge eine vorläufige Veranlagung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Unter Tz 16 "Änderungen laut BP" des Berichtes über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen wurde ausgeführt, dass die Anschaffungskosten zu aktivieren und ab Fertigstellung (Jänner 2001) nach Abzug eines Grundanteiles als Afa zu berücksichtigen seien. Die erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb in Höhe von -4.431.004 S (1998) wurden nun als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorläufig in Höhe von -504 S (1998) festgestellt.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens steht im Ermessen der Behörde. Diesbezüglich ist zu unterscheiden zwischen der Rechtsfrage, ob der festgestellte Sachverhalt einen Wiederaufnahmestatbestand erfüllt, und der Ermessensfrage, ob die Wiederaufnahme auch durchzuführen ist; erst wenn die Rechtsfrage dahin beantwortet ist, dass ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob sie die Wiederaufnahme verfügt (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz: BAO, § 303 E, E 152 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Von der Kenntnis einer Tatsache kann erst dann gesprochen werden, wenn der Abgabenbehörde die Tatsache in ihrem für die abgabenrechtliche Beurteilung wesentlichen Umfang bekannt ist (vgl Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, E 177).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es bedeutungslos, aus welchen Gründen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt geblieben sind; insbesondere ist es unerheblich, dass die Abgabenbehörde an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen durch das Unterlassen entsprechender Ermittlungen ein Verschulden trifft (vgl Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, E 177a).

Im Sinne dieser Ausführungen ist durch das Gegenüberstellen des Wissensstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und jenes Wissenstandes anlässlich der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens zu beurteilen, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind.

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (Ritz: Bundesabgabenordnung Kommentar³, Tz 13f zu § 303, S 939). Bei der Prüfung der Frage, ob eine Tatsache im Erstverfahren bekannt war, wird die Behörde nicht als Einheit aufgefaßt. Die Verwaltungspraxis sowie ein Großteil der Rechtsprechung beurteilen das "Neuhervorkommen" aus dem Gesichtswinkel des entscheidenden Organes der Behörde, nicht aus dem der Behörde selbst. Tatsachen, die der Bewertungsstelle oder der Vollstreckungsabteilung der Behörde bekannt sind, müssen demnach nicht auch den für die Veranlagung zuständigen Dienststellen bekannt sein und können für die Dienststellen, die erstmals hievon Kenntnis erlangen, als neu hervorgekommen gelten, auch wenn sie anderen Stellen der Behörde bereits bekannt waren. Die jüngere Rechtsprechung betont zudem, dass das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel und ihr Charakter als "neu" nicht nach dem Kenntnisstand der Behörde als Organisationseinheit, sondern "aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens" gesehen werden muss (Stoll: Bundesabgabenordnung Kommentar, Band 3, S 2936f). Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen (vgl Ritz: aaO).

Erfolgt eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (zB im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung), so muss es aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Umstände bekannt wurden, von denen es im abgeschlossenen Verfahren bisher keine Kenntnis hatte (VwGH 19.09.1990, 89/13/0245) (vgl Rauscher, Grübler: Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz 636, S 389).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (Vgl Ritz: Bundesabgabenordnung, 3. Auflage, Tz 10 zu § 303, S 938).

Werden der Abgabenbehörde erst nach Erlassung der Abgabenbescheide konkrete Umstände über die Vermietungstätigkeit und die Beschaffenheit des vermieteten Wohnhauses des Abgabepflichtigen bekannt und führen diese Tatsachen zu einer anderen Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht, so bildet dies einen Grund zur amtswegigen Wiederaufnahme (VwGH 13.05.1986, 83/14/0089, 0094).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist im Zusammenhang mit Liebhaberei zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Bei den neu hervorgekommenen Tatsachen handelt es sich um solche Umstände, die bei der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen sind und nicht aus Beilagen zu Jahreserklärungen oder aus anderen der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Abgabensfestsetzung bereits vorgelegten Unterlagen (zB Prognoserechnung bzw Planungsrechnung) hervorgehen. Zumeist werden diese Tatsachen erst durch spätere Ermittlungen des Finanzamtes (zB im Zuge einer Außenprüfung) erkennbar (vgl Rauscher, Grubler: aaO, Rz 627, S 385f).

Da die Bw mit Gesellschaftsvertrag vom 04.12.1998 gegründet wurde und die Bw mit Kaufvertrag vom 23.12.1998 die einzige jemals angeschaffte Liegenschaft erworben hat, war die Bw zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998, am 14. September 1999, gerade erst seit neun Monate existent; zu diesem Zeitpunkt war die Abgabenbehörde noch ausschließlich auf die von der Bw zur Verfügung gestellten Unterlagen angewiesen und hatte noch keine Gelegenheit, sich vom Unternehmen der Bw ein eigenes Bild zu verschaffen.

Da die Abgabenbehörde erst im Rahmen der Prüfung der Aufzeichnungen Kenntnis davon erlangt hatte, dass die Bw bis dahin lediglich eine einzige Liegenschaft erworben, keine einzige Wohnung verkauft und nur Verluste erwirtschaftet hatte, wurden dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat; die Abgabenbehörde hat diese neu gewonnenen Sachverhaltselemente zu Recht als neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs 4 BAO gewertet.

Die Verfügung der Wiederaufnahme steht damit im Ermessen der Behörde.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung hat die Abgabenbehörde unter Bedachtnahme auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 BAO) grundsätzlich der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) den Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) einzuräumen. Als gegen die Wiederaufnahme sprechend sind allenfalls insbesondere zu berücksichtigen die Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen, das Missverhältnis zwischen den unmittelbaren Folgen des Wiederaufnahmsgrundes und (unter Bedachtnahme auf gegenüber den wieder aufzunehmenden Verfahren abweichende rechtliche Beurteilungen) den gesamten steuerlichen Auswirkungen eines etwaigen neuen Sachbescheides, weiters die Uneinbringlichkeit der zu erwartenden Abgabennachforderung, das Verschulden der Behörde an der Nichtgeltendmachung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im wieder aufzunehmen Verfahren, die Rechtswidrigkeit einer Wiederholungsprüfung, rechtswidrig erlangte Beweismittel und der Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, aaO, § 303 FN 35).

Bei Überprüfung der hier aufgezählten, einer Verfügung der Wiederaufnahme entgegenstehenden Gründe, ist zunächst festzustellen, dass die Auswirkungen des neuen Feststellungsbescheides einerseits keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden können – schließlich wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 4.431.500 S niedriger festgestellt – und andererseits ausschließlich eine Folge des genannten Wiederaufnahmsgrundes darstellen. Eine Uneinbringlichkeit der Abgabennachforderung ist nicht ersichtlich. Das Verschulden der Behörde an der ursprünglichen Berücksichtigung der (Teil)Anschaffungskosten für die Immobilie "Ef" in Höhe von 4 Mio S und der Grunderwerbsteuer in Höhe von 430.500 S kann wohl nur als geringfügig bezeichnet werden, da das Finanzamt bei der Bescheiderlassung die Angaben der Bw ungeprüft übernommen hat. Dass dabei verabsäumt wurde, die Angaben der Bw auf ihren Wahrheitsgehalt zu überprüfen, kann der Behörde nicht als grobes, eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinderndes Verschulden angelastet werden, da es sich bei den neu hervorgekommenen Tatsachen um solche Umstände handelt, die bei der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen sind und erst durch spätere Ermittlungen des Finanzamtes – im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen – erkennbar wurden. Auch eine

Rechtswidrigkeit des Vorgehens der Behörde bei der Erlangung der Information, darüber, dass die Bw keine weiteren Liegenschaften mehr erworben und bis zum Zeitpunkt der Prüfung der Aufzeichnungen keine Wohnung verkauft hat, kann nicht festgestellt werden.

Weiters stellt im Rahmen der Billigkeit ein schutzwürdiges Interesse des Abgabepflichtigen dar, wenn er gutgläubig darauf vertrauen konnte, dass der Bescheid der objektiven Rechtslage entspricht. Nach Ansicht der Behörde war es für die Bw erkennbar, dass ein abgabenrelevanter Tatbestand im Bescheid nicht berücksichtigt worden war, sodass von einem gutgläubigen Vertrauen nicht ausgegangen werden kann.

Im Sinne der angeführten Erwägungen erscheint es daher nicht unbillig, die Interessen der Allgemeinheit an der Abgabeneinbringung über die Interessen der Bw an der Rechtsbeständigkeit zu stellen.

2. Betreffend vorläufige Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 04.12.1998 von den beiden unbeschränkt haftenden Gesellschaftern Herrn MB und Herrn CR gegründet. Mit Kaufvertrag vom 23.12.1998 erwarb die Bw von der St die Liegenschaft mit der Einlagezahl XXXX des Grundbuches E, Bezirksgericht B, im Ausmaß von 700 m² um einen Kaufpreis von 12,3 Mio S. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass von der verkaufenden Partei auf deren eigene Rechnung und Gefahr ein Mehrwohnungshaus mit 5 Wohnungseinheiten und 5 Kraftfahrzeugabstellplätzen auf der Liegenschaft mit einem Gesamtnutzwert von 444 m² errichtet wird. Hinsichtlich der Form der Entrichtung des Kaufpreises wurde festgelegt, dass 60 % des Kaufpreisteils, ds 7,38 Mio S in Form von BCI Barterverrechnung akzeptiert wird und der restliche Kaufpreis von 4,92 Mio S in bar zu entrichten ist. Tatsächlich bezahlte die Bw statt des laut Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreises von 12,3 Mio S einen Betrag von 13,56 Mio S. Die irrtümlich erfolgte Mehrzahlung in Höhe von 1,26 Mio S wurde von der Bw erst im Zuge der Überprüfungsarbeiten im Zusammenhang mit einem im Rahmen der ersten mündlichen Berufungsverhandlung am 16. Dezember 2009 aufgetragenen Fragenvorhalt festgestellt. Mit Schreiben vom 27.01.2010 wurde der Betrag von 1,26 Mio S bzw 91.567,77 € von der Firma St rückgefordert und mit Schreiben vom 10.03.2010 forderte der Rechtsanwalt der Bw die Mehrzahlung samt 8 % Zinsen seit 01.03.2000, ds 73.254,20 € zuzüglich der Kosten des Einschreitens in Höhe von 998,88 €, sohin insgesamt 165.820,85 € zurück; ob es tatsächlich zur Rückzahlung des Betrages bzw einer Klagseinbringung kam, ist nicht bekannt.

Aus einer "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" (Vorhaltsbeantwortung vom 01.12.2009) geht – unter der Annahme, dass in regelmäßigen Abständen von zwei Jahren Immobilien-nachschaffungen getätigt und in weiterer Folge zeitnah weiterveräußert würden – hervor, dass insgesamt über den Planungszeitraum (1998 bis 2008) ein kumuliertes positives Ergebnis von über 800.000 S kalkuliert wurde. Die Tabelle, in der die "aktuelle Entwicklung" der Geschäftstätigkeit der Bw zahlenmäßig dargestellt wurde, zeigt für den selben Zeitraum 1998 bis 2007 ein kumuliertes negatives Ergebnis von 11.596.000 S.

Mit Vermittlungsvertrag vom 15.09.1999 beauftragte die Bw die Firma ZI mit dem Verkauf der fünf Wohnungen. Nach Abschluss der Bauarbeiten im Jänner 2000 sind verschiedene Baumängel aufgetreten, unter anderem auch ein massiver Feuchtigkeitseintritt im Untergeschoss der Wohnungen 1, 2 und 3, der auf eine mangelhafte Isolierung der Außenhaut des Hauses zurückzuführen gewesen ist. Im Zuge der Behebung der Mängel ist über das Vermögen des bauausführenden Unternehmens das Konkursverfahren eröffnet worden, was die Mängelbehebung verzögerte. Andere Unternehmen haben mit der Ersatzvornahme beauftragt werden müssen. Die letzten Mängel sind im Jänner 2001 behoben worden. In weiterer Folge traten abermals massive Baumängel in Form von erheblichem Feuchtigkeitseintritt auf; der letzte massive Feuchtigkeitseintritt war im Jahr 2006 zu verzeichnen.

Laut Grundbuchsauszug wurde die Wohneinheit Top 3 (Wohnung) mit Kaufvertrag vom 16.04.2004, die Wohneinheit Top 1 (Reihenhaus) mit Kaufvertrag vom 20.05.2005 und die Wohneinheit Top 2 (Wohnung) mit Kaufvertrag vom 23.10.2007 verkauft. Laut Auskunft der Bw sind die beiden Dachwohnungen Top 4 und Top 5 bislang nicht verkauft.

Der geplante Gesamtverkaufspreis für die fünf Wohnungseinheiten samt Abstellplätzen wurde von der Bw ursprünglich mit 13,55 Mio S beziffert, während tatsächlich nur die in der nachfolgenden Tabelle dargestellten Verkaufspreise erzielt werden konnten:

		Wohn- fläche m ²	Terrasse/ Balkon m ²	Garten m ²	geplante Verkaufs- preise	erzielte Verkaufs- preise	Differenz
Top 1	Reihenhaus	139,47	8,7	87,19	3.660.000 S	2.270.450 S	-1.389.550 S
Top 2	Wohnung	124,69	8,48	95,75	2.960.000 S	1.830.120 S	-1.129.880 S
Top 3	Wohnung	94,97	8,13	174,83	2.660.000 S	1.403.550 S	-1.256.450 S
Top 4	Dachwohnung	64,96	10,48	0	2.060.000 S	vermietet	-
Top 5	Dachwohnung	70,18	8,13	0	2.210.000 S	vermietet	-
					13.550.000 S		-3.775.880 S

Mit Schreiben vom 16.05.2003 schlug die Firma IR der Bw nach Besichtigung der zu verkaufenden Objekte und interner Bewertung vor, die fünf zu verkaufenden Wohnungen um einen Verkaufspreis von insgesamt 550.000 € zu veräußern. Mit Schreiben vom 16.01.2004 bot die Firma St für die fünf Wohnungen einen Kaufpreis von insgesamt 600.000 €. Die drei bis dato verkauften Wohnungen wurden – wie oben dargestellt – insgesamt zu einem um 3.775.880 S niedrigeren Verkaufspreis als geplant veräußert. Die beiden Dachgeschosswohnungen wurden bislang nicht verkauft sondern werden vermietet.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich ua aus einem Firmenbuchauszug (FN YYY) vom 23.11.2009, dem zwischen der Bw und der Firma St geschlossenen Kaufvertrag vom 23.12.1998, dem Grundbuchsauzug vom 02.07.2009, der Vorhaltsbeantwortung der Bw vom 28.01.2010, dem Schreiben der Bw vom 27.01.2010 und dem Schreiben des Rechtsanwalts der Bw vom 10.03.2010 beide an die Firma St, dem Schreiben vom 16.05.2003 der Firma IR und dem Schreiben vom 16.01.2004 der Firma St.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen 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 Immobiliengeschäften diese dann einen gewerblichen Immobilienhandel begründen. Die Veräußerung von Immobilien wird dann zum gewerblichen Immobilienhandel, 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 beantworten ist (vgl Erkenntnisse des VwGH vom 23.04.2008, 2006/13/0019, 24.01.2007, 2003/13/0118).

Da die Bw die in der "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" in regelmäßigen Abständen von zwei Jahren in Ansatz gebrachten Immobiliennachschaffungen nicht realisiert und seit ihrer Gründung im Jahr 1998 bis heute lediglich einen einzigen Liegenschaftserwerb getätigt hat, kann in Zusammenhang mit der von der Bw selbst als Immobilienhandel bezeichneten Tätigkeit nicht davon ausgegangen werden, dass diese nachhaltig iSd § 23 Z 1 leg cit unternommen worden ist. Wenn auch im Rahmen der "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" ein kumuliertes positives Ergebnis mit 865.000 S kalkuliert wurde und dieses auf die ursprüngliche Absicht der Bw einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften schließen läßt, wird ein Betrieb, der auf Dauer gesehen keinen Gewinn abwerfen kann und daher steuerlich unbeachtliche Liebhaberei darstellt, auch dann nicht zum Gewerbebetrieb, wenn subjektive Gewinnabsicht vorliegt.

Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

In Konkretisierung dieser Gesetzesbestimmung wurde vom Bundesminister für Finanzen die Verordnung über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung) vom 17. Dezember 1992, BGBl Nr 33/1993, idF. BGBl II Nr. 358/1997, BGBl II Nr 15/1999 (im Folgenden: LVO) verlautbart. Die Verordnung unterscheidet:

- Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs 1 LVO)
- Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs 2 LVO)
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs 3 LVO)

Die hier anzuwendenden Bestimmungen lauten:

"§ 1 (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 ...

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

§ 3 (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

..."

Die im vorliegenden Fall gegebene mit Verlusten verbundene Bewirtschaftung einer Liegenschaft mit fünf Wohneinheiten (ein Reihnhaus und vier Wohnungen) stellt eine Betätigung iSd § 1 Abs 1 LVO dar. Ein Anlaufzeitraum darf nach § 2 Abs 2 LVO nicht angenommen werden, wenn zu erwarten ist, dass eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung bereits vor dem Anfallen eines Gesamtgewinnes oder eines Gesamtüberschusses beendet werden

wird. Aus den Worten "erwarten" und "voraussichtlich" ergibt sich, dass von vornherein ein Umstand für eine zeitliche Begrenzung erkennbar sein muss.

Die Bw hat die gegenständliche Liegenschaft um 12,3 Mio S erworben und geplant, die in der Folge darauf errichteten fünf Wohneinheiten innerhalb von zwei Jahren um insgesamt 13,55 Mio S zu veräußern. Die Differenz zwischen dem Kaufpreis der Liegenschaft (12,3 Mio S) und dem geplanten Gesamtverkaufspreis für die fünf Wohneinheiten (13,55 Mio S) beträgt lediglich 1,25 Mio S, wobei die Zinsen für die Gewährung des Hypothekendarlehens in Höhe von 8,5 Mio S und die damit im Zusammenhang angefallenen Bank- und Hypothekarspesen noch gar keine Berücksichtigung gefunden haben. Berücksichtigt man den Umstand, dass anstatt des vereinbarten Kaufpreises für die Liegenschaft (12,3 Mio S) tatsächlich 13,56 Mio S entrichtet wurden, ergibt sich bereits daraus ein Verlust.

Stellt man die von der Bw geplanten Verkaufspreise den tatsächlich erzielten Verkaufspreisen der drei bis dato veräußerten Wohneinheiten (Top 1-3) gegenüber, so ergibt sich bereits aus dem Verkauf der drei Wohneinheiten eine Differenz von 3.775.880 S. Unter der Annahme, die beiden verbleibenden Wohnungen könnten tatsächlich zum geplanten Verkaufspreis veräußert werden, würde sich bereits ein Verlust von 2.525.880 S ($= 13.550.000 \text{ S} - 12.300.000 \text{ S} - 3.775.880 \text{ S}$) ohne Berücksichtigung von Zinsen und Spesen ergeben.

	Wohneinheit	verkauft-am	geplante Verkaufspreise	erzielte Verkaufspreise	Differenz
Top 1	Reihenhaus	20.05.2005	3.660.000 S	2.270.450 S	-1.389.550 S
Top 2	Wohnung	23.10.2007	2.960.000 S	1.830.120 S	-1.129.880 S
Top 3	Wohnung	16.04.2004	2.660.000 S	1.403.550 S	-1.256.450 S
Top 4	Dachwohnung	-	2.060.000 S	vermietet	-
Top 5	Dachwohnung	-	2.210.000 S	vermietet	-
			13.550.000 S		-3.775.880 S

Den Schluss, dass die in der ursprünglichen "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" ausgewiesenen Immobilienverkäufe mit 13,55 Mio S um einiges zu hoch kalkuliert wurden, bestätigen sowohl der Verwertungsvorschlag für die fünf Wohneinheiten der Firma IR vom 16.05.2003 in Höhe von 550.000 € ($= 7.568.165 \text{ S}$) als auch das Kaufanbot von RSt vom 16.01.2004 in Höhe von 600.000 € ($= 8.256.180 \text{ S}$):

Vergleicht man die vorgeschlagenen Verkaufspreise der Firma IR und des Kaufanbots von RSt mit den von der Bw tatsächlich erzielten Verkaufspreisen so zeigt sich, dass die Bw die

Wohneinheiten Top 1- 3 in Summe zu einem Preis verkauft hat, der sich zwischen den beiden ihr gelegten Anboten einreicht. Es ist davon auszugehen, dass die vorgeschlagenen Verkaufspreise der Firma IR und das Kaufanbot von RSt durchaus angemessen und realistisch sind zumal es der Bw in der Folge beim Verkauf der drei Wohneinheiten (Top 1-3) selbst auch nur gelungen ist, Preise in der gebotenen Größenordnung zu lukrieren:

	Wohneinheit	verkauft-am	geplante Verkaufspreise	erzielte Verkaufspreise	IR	RSt
Top 1	Reihenhaus	20.05.2005	265.982 €	165.000 €	140.000 €	170.000 €
Top 2	Wohnung	23.10.2007	215.111 €	133.000 €	110.000 €	130.000 €
Top 3	Wohnung	16.04.2004	193.309 €	102.000 €	110.000 €	120.000 €
Top 1 - 3			674.402 €	400.000 €	360.000 €	420.000 €
Top 4	Dachwohnung	-	149.706 €	vermietet	90.000 €	95.000 €
Top 5	Dachwohnung	-	160.606 €	vermietet	100.000 €	100.000 €
Top 1 - 5			984.714 €	-	550.000 €	600.000 €

Daraus wird ersichtlich, dass die in der ursprünglichen "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" ausgewiesenen Immobilienverkäufe mit 984.714 € (= 13,55 Mio S) um mehr als 50 % zu hoch kalkuliert wurden.

Dem Argument der Bw, wonach als Folge von massiven Baumängeln ein erheblicher Feuchtigkeitseintritt in den unten gelegenen Wohneinheiten (Top 1-3) zu Verwertungsverzögerungen und einer wesentlichen Wertminderung der Liegenschaft geführt hätten und die beiden Angebote deshalb von derartig niedrigen Verkaufspreisen ausgingen, da diese die eingetretene Wertminderung berücksichtigten, wird entgegnet, dass weder im Verwertungsantrag der Firma IR noch im Kaufanbot von RSt die Höhe der gebotenen Verkaufspreise mit etwaigen Wertminderungen als Folge von Baumängeln in Zusammenhang gebracht werden. Die Firma IR begründet ihre vorgeschlagenen Verkaufspreise damit, dass sie einerseits auf ihren langjährigen Verkaufserfahrungen sowie auf dem Vergleich mit ähnlichen verkauften Objekten in Ef basierten. Und auch im Kaufanbot von RSt findet sich kein Hinweis darauf, dass das laut Meinung der Bw zu niedrige Angebot für die fünf Wohneinheiten in einem Zusammenhang mit etwaigen Baumängeln stünde. Wären die niedrigen Verkaufspreise tatsächlich die Folge der aufgetretenen Baumängel, so wäre die Verkäuferin laut Kaufvertrag wohl schadenersatzpflichtig. Derartige Schadenersatzpflichten wurden aber niemals geltend gemacht. Es ist daher vielmehr davon auszugehen, dass die Bw die in der ursprünglichen "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" ausgewiesenen Immobilienverkäufe mit einem

unrealistisch hohen, nicht erzielbaren gesamten Verkaufspreis in Höhe von 984.714 € bzw 13,55 Mio S in Ansatz gebracht hat.

Dies geht auch aus einem an das Finanzamt FD gerichteten Schreiben vom 10.01.2007 hervor, in dem Herr MB hinsichtlich der bislang unverkauften Wohneinheit Top 5 mitteilt: "die Kaufoption wurde trotz verschiedener Verhandlungen nicht gezogen, da der vereinbarte Optionspreis (2,2 Mio S = 159.880 € bei Anrechnung eines monatlichen Betrages von 436 € pro Monat ab Beginn des Mietverhältnisses) bis jetzt nicht marktkonform erscheint. Die öffentlich zugänglichen und dem Mieter daher bekannten Kaufpreise aus dem Verkauf der Top 1 und 3 belegen das. Andererseits kann die Wohnung auch nicht unter dem Preis verkauft werden, da die Bank ansonsten die Hypothek nicht löscht." Diese Aussage zeigt, dass Herrn MB, als Geschäftsführer der Bw sehr wohl bewußt war, dass der ursprünglich geplante Verkaufspreis für Top 5 in Höhe von 2,21 Mio S, aber auch der Optionspreis von 2,2 Mio S bei Anrechnung eines monatlichen Betrages von 436 € pro Monat ab Beginn des Mietverhältnisses nicht marktkonform sind. Daher hat der Mieter (Herr WZ) die ihm von der Bw angebotene Kaufoption auch nicht realisiert.

Ein weiterer Interessent für Top 5, nämlich Herr AR, der laut e-mail vom 15.05.2001 Top 5 besichtigt hat und dem ein Wohnungsplan überreicht und die Preisvorstellungen mit 28.000 S/qm (ds bei 70,18 qm Wohnfläche und 8,13 qm Terrasse 78,31 qm um 2.192.680 S) mitgeteilt wurde, machte ein Gegenangebot, indem er einen Kaufpreis von 1.596.000 S (= 115.986 €) anbot und dazu ausführte, dass sein Angebot aufgrund mehrerer Gespräche mit Immobilienfirmen und vergleichbaren Neubauwohnungen in nahe gelegenen Gebieten zustande gekommen sei. Da das Kaufanbot von Herrn AR (115.986 €) eher dem der Firma IR und dem von Herrn RSt – die beide 100.000 € für Top 5 geboten haben – näher kommt, als dem ursprünglich von der Bw in der "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" angesetzten Verkaufspreis in Höhe von 160.606 €, bestätigt auch dieser Umstand die Auffassung, dass der von der Bw in der "Plan Einnahmen-Ausgaben-Rechnung" angesetzte Verkaufspreis für die fünf Wohneinheiten (13,55 Mio S) unrealistisch hoch beziffert wurde und bei Ansatz eines realistischen Verkaufspreises – unter Berücksichtigung des Zins- und Spesenaufwandes – von vornherein erkennbar gewesen sein musste, dass mit der Betätigung in der geführten Art und Weise ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten mit dem Projekt "Ef (Grundbuch E, Einlagezahl XXXX)" nicht erzielbar war.

Dass es sich bei dem Projekt um eine voraussichtlich zeitlich begrenzte Betätigung handelt, ergibt sich aus dem Vorhaben der Bw, nach der vereinbarungsgemäßen Übergabe des gesamten Bauobjektes Anfang des Jahres 2000, die fünf Wohneinheiten samt Abstellplätzen im Laufe des Jahres 2000 zu verkaufen. Dass es sich bei dem Vorhaben, nach Abwicklung des

ersten Bauprojektes in regelmäßigen Abständen von zwei Jahren Immobiliennachschaffungen zu tätigen, die dann zeitnah weiterveräußert werden sollten, lediglich um eine Absichtsbekundung gehandelt hat, zeigt der Umstand, dass die Bw nach dem ersten Liegenschaftserwerb im Jahr 1998 – dem Jahr ihrer Gründung – bis dato keine weitere Liegenschaft mehr erworben hat, um – wie ursprünglich beabsichtigt – in Abständen von zwei Jahren weitere Bauprojekte zu realisieren. Dass die Bw derzeit noch immer im Besitz von zwei Wohnungen ist, ergibt sich aus dem Umstand, dass die Bw die ursprünglich geplanten Verkaufspreise unrealistisch hoch angesetzt hat und so für die derzeit vermieteten Wohnungen keine Käufer finden konnte. Das von der Bw vorgebrachte Argument, wonach der durch Baumängel verursachte Feuchtigkeitseintritt zu einer Wertminderung geführt habe ist unzutreffend, da die beiden Dachgeschosswohnungen durch keinen Feuchtigkeitseintritt in Mitleidenschaft gezogen worden sind und trotzdem bis dato zu dem von der Bw angesetzten Betrag nicht verkauft werden konnten. Die zwischenzeitliche Vermietung der beiden noch nicht verkauften Wohnungen dient lediglich dazu, die erwirtschafteten Verluste bis zu deren Verkauf zu verringern. Da von Anfang an geplant war, die Wohnungen unmittelbar nach Fertigstellung zu verkaufen, war deren längerfristige Vermietung weder geplant noch beabsichtigt. Selbst wenn es der Bw gelingen sollte, die beiden noch nicht veräußerten Wohnungen in unmittelbarer Zukunft zu den geplanten Verkaufspreisen in Höhe von 2,06 Mio S (Top 4) und 2,21 Mio S (Top 5) zu verkaufen, steht dem Verkaufserlös für sämtliche Wohnungen von insgesamt 9.774.120 S ein kumulierter Verlust die Jahre 1998 bis 2007 betreffend von 11,596 Mio S laut aktueller Entwicklung der Geschäftstätigkeit der Bw (Schreiben vom 01.12.2009) gegenüber. Da die Bw bis dato keine weitere Liegenschaft erworben hat und damit bislang keine ernsthafte, nach Außen hin in Erscheinung tretende Handlung gesetzt hat, um ihren Willen zu einer zeitlich nicht befristeten Betätigung zu dokumentieren, ist davon auszugehen, dass nach dem Verkauf der beiden noch im Eigentum der Bw stehenden Wohnungen die zeitlich begrenzte Tätigkeit der Bw vor dem Anfallen eines Gesamtüberschusses über die Werbungskosten beendet werden wird. Da für diesen Fall kein Anlaufzeitraum nach § 2 Abs 2 LVO angenommen werden darf, erfolgt für die Streitjahre 1998 und 1999 keine Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

Bei Gegenüberstellung der im Zusammenhang mit den von der Bw bei der Vermietung der nicht verkauften Wohnungen erwirtschafteten Ausgaben und Einnahmen ergibt sich Folgendes:

Jahr	tatsächliche Mieteinnahmen laut Beilage zur Feststellungserklärung	maximale Mieteinnahmen für die Wohnungen Top 4 + 5
2001	86.800,00 S	6.308,00 €

2002	15.638,04 €	14.642,70 €
2003	8.556,07 €	8.556,07 €
2004	27.603,94 €	14.642,70 €
2005	20.402,18 €	14.642,70 €
2006	19.013,44 €	14.642,70 €
2007	146.710,32 € - 133.000,00 € (Top 2)	13.710,32 €
2008	14.642,70 €	14.642,70 €
Einnahmen der Jahre 2001 bis 2008		101.787,89 €

Um die Einnahmen aus der Vermietung der beiden noch nicht verkauften Wohnungen Top 4 und Top 5 vom Beginn der Vermietungstätigkeit im Jahr 2001 bis zum Jahr 2008, dem letzten Jahr, für das Zahlenmaterial zur Verfügung steht, zu ermitteln, wurden in jenen Jahren (2002, 2004, 2005 und 2006), in denen auch Einnahmen aus der Vermietung von Wohnungen erzielt wurden, die in weiterer Folge veräußert wurden, die Einnahmen aus dem Jahr 2008 in Ansatz gebracht, da in diesem Jahr nachweislich nur mehr die beiden Wohnungen Top 4 und Top 5 unverkauft waren.

Jahr	Ausgaben in S	Ausgaben in €	Mo- na- te		Anteile lt Grund- buch	anteilige Ausgaben für Top 4 + 5
1998	431.004,00 S					
1999	591.731,00 S					
2000	717.606,00 S					
2001	622.795,38 S					
1998-2001	2.363.136,38 S	171.735,81 €				
2002		48.204,00 €				
2003		30.704,48 €				
1998-2003		250.644,29 €			268/888	75.644,90 €
2004		39.705,17 €	4/12	13.235,05 €	268/888	3.994,36 €
			8/12	26.470,11 €	268/704	10.076,69 €
2005		32.876,86 €	5/12	13.698,69 €	268/704	5.214,84 €
			7/12	19.178,16 €	268/462	11.124,99 €
2006		18.259,36 €			268/462	10.592,00 €
2007		32.423,62 €	10/12	27.019,68 €	268/462	15.673,75 €
			2/12	5.403,93 €		5.403,93 €
2008						19.694,89 €

Ausgaben der Jahre 1998 bis 2008	157.420,35 €
- Einnahmen der Jahre 2001 bis 2008	101.787,89 €
Gesamtverlust innerhalb von 10 Jahren	55.632,46 €

Laut Grundbuchsauszug verfügen die fünf Wohneinheiten samt dazugehörigen Abstellplätzen über folgende Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft:

	Wohnung	Abstellplatz	Anteil
Top 1	$119 \times 2 = 238$	$2 \times 2 = 4$	242/888
Top 2	190	4	194/888
Top 3	180	4	184/888
Top 4	128	4	132/888
Top 5	132	4	136/888
	868	20	888/888

Die beiden noch nicht verkauften, aber vermieteten Wohneinheiten (Top 4 und Top 5) verfügen zusammen über einen Anteil von $(132/888 + 136/888)$ 268/888 an der Liegenschaft. Mit dem Verkauf der ersten Wohnung (Top 3) am 16.04.2004 erhöhte sich der Anteil der Wohneinheiten Top 4 und Top 5 an der im Eigentum der Bw verbliebenen Liegenschaft auf 268/704 ($888 - 184 = 704$). Mit dem Verkauf des Reihenhauses am 20.05.2005 erhöhte sich der Anteil der Wohneinheiten Top 4 und Top 5 auf 268/462 ($704 - 242 = 462$) und mit dem bislang letzten Verkauf einer Wohnung (Top 2) am 23.10.2007 beläuft sich der Anteil der Wohneinheiten Top 4 und Top 5 auf 268/268 ($462 - 194 = 262$).

	Kaufvertrag	Anteile
Wohneinheit Top 3 (Wohnung)	16.04.2004	$888 - 184 = 704$
Wohneinheit Top 1 (Reihenhaus)	20.05.2005	$704 - 242 = 462$
Wohneinheit Top 2 (Wohnung)	23.10.2007	$462 - 194 = 268$

Da am 16.04.2004 die Wohneinheit Top 3 verkauft wurde, wird bei der Ermittlung jener Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Vermietung der beiden Wohneinheiten Top 4 und Top 5 angefallen sind, davon ausgegangen, dass von den Ausgaben der ersten vier Monate (4/12) des Jahres 2004, die mit der Vermietungstätigkeit der Bw in Zusammenhang stehen (ds 4/12 von 39.705,17 € = 13.235,05 €), solange die gesamte Liegenschaft noch im Eigentum der Bw war, 268/888 dieser Ausgaben (268/888 von 13.235,05 € = 3.994,36 €) auf die beiden Wohneinheiten Top 4 und Top 5 entfallen, während von den Ausgaben der restlichen 8 Monate des Jahres 2004 (ds 8/12 von 39.705,17 € = 26.470,11 €) 268/704 der Ausgaben (268/888-184=704 von 26.470,11 € = 10.076,69 €) auf die beiden Wohneinheiten Top 4 und Top 5 entfallen. Die anteiligen Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Vermietung der beiden Wohneinheiten Top 4 und Top 5 in den Jahren 2005 und 2007 angefallen sind, wurden in analoger Vorgehensweise zum Jahr 2004 ermittelt.

Gemäß § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß § 1 Abs 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

...

§ 2 ...

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die im vorliegenden Fall gegebene mit Verlusten verbundene Bewirtschaftung von zwei Eigentumswohnungen stellt eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO dar, bei der die Liebhabereivermutung gemäß § 2 Abs 4 LVO widerlegt werden kann, wenn die Art der Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung oder höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben (= absehbarer Zeitraum) erwarten lässt.

Die Bw hat von Anfang an ausschließlich eine Veräußerung der Wohneinheiten und nicht auch eine (auch nur teilweise) Vermietung geplant, weshalb es bezüglich etwaiger Vermietungsszenarien keine Planungen bzw Planrechnungen gab und gibt. Aus der Gegenüberstellung der aus der Vermietung der Wohneinheiten Top 4 und Top 5 erwirtschafteten Ausgaben und Einnahmen für einen Zeitraum von 10 Jahren ergibt sich – wie in der Tabelle oben dargestellt – ein Gesamtverlust von 55.632,46 €. Aufgrund der hohen Zinsbelastung ist auch nicht zu erwarten, dass in den folgenden 10 Jahren ein derart hoher Überschuss erzielt werden könnte, sodass aus der Vermietung der beiden Wohneinheiten ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könnte. Da es sich – wie die Bw in ihrem Schreiben vom 01.12.2009 selbst formuliert – rückwirkend betrachtet bei dem gegenständlichen Immobilienkauf um eine wirtschaftliche Fehlinvestition handelt – und die Art der Bewirtschaftung der in Rede stehenden Liegenschaft einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung nicht erwarten lässt, ist auch die bloße Vermietung der beiden Wohneinheiten Top 4 und Top 5 als Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung zu qualifizieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. April 2010