



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Wolfgang Pavlik, Felicitas Seebach und Christian Schuckert, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, über die Berufungen der Bw, vertreten durch RA Mag. Martin Ströck, 1010 Wien, Mahlerstraße 5, vom 11. August 1999 und 17. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer 2000, 2001, 2002 vom 22. Juni 2004, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997 vom 23.6.2004 und gegen den Bescheid gem § 92 Abs 1 lit b BAO 1997 bis 2002 vom 23.6.2004, nach den am 12. September 2005 und 7. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlungen, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Gemäß einer Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme der Berufungswerberin (Bw) vom 20.10.1998 bezeichnete das Finanzamt (FA) die Tätigkeit der KEG als "Immobilienverwertung". Die Firma sei am 23.1.1997 gegründet worden. Bis jetzt sei ein Haus angekauft worden, welches derzeit verwertet werde. Sobald der Geschäftsumfang größer werde, würde ein Büro bezogen sowie eine Angestellte aufgenommen. Der Jahresumsatz würde ca 5 Mio ATS betragen. Die Gewinnermittlung erfolge nach § 4 Abs 3 EStG 1988.

Gemäß eines Aktenvermerks anlässlich einer Nachschau bei der Bw, Unternehmensgegenstand "Liegenschaftsverwaltung", ergab sich folgender Sachverhalt:

"Die og Liegenschaftsverwaltung erwarb im Jahr 1997 das Objekt in KG G, EZ 1234 und hat dieses Objekt im Juli 1999 wieder verkauft. Am Objekt wurde nichts verändert und es wurde auch nicht vermietet. ..."

Das Finanzamt (FA) erließ am 11.10.1999 den Bescheid, wonach die im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 188 BAO mit 0 festgesetzt werden. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Bemessungsgrundlagen gem § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

In der Berufung wurde iw vorgebracht, dass eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen nicht durchzuführen sei, da Steuererklärungen für das betreffende Jahr vorlägen, welche mit getrennter Post zugesandt würden.

Nach der am 10.1.2000 beim FA eingelangten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1997 erzielte die Bw negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS - 16,594.310,55,--. Der Erklärung beigelegt waren eine Einnahmen/Ausgaben Rechnung und ein Anlagenverzeichnis.

Mit Vorhalt vom 20.1.2000 ersuchte das FA die Bw um Aufgliederung der Grundstücksumsätze von 1997 bis dato, um Vorlage einer Prognoserechnung und um Vorlage einer Aufstellung betreffend Provisionen an Dritte.

In der Vorhaltsbeantwortung, beim FA eingelangt am 18.5.2000, wurde iw vorgebracht, wie aus beiliegendem Kaufvertrag ersichtlich sei, sei ein Teil der im Jahr 1997 angekauften Liegenschaft im Jahr 1999 verkauft worden. Für den Verkauf der restlichen Liegenschaftsteile würden laufend Verhandlungen geführt, wobei sich ein wirtschaftlich rentabler Verkauf aufgrund der in diesem Segment herrschenden mäßigen Grundstückspreise und der eher schwachen Nachfrage schwierig gestalte.

Weiters werde eine Provisionsnote übersandt.

Beigelegt war der Kaufvertrag vom 29.7.1999 über den Verkauf einer Liegenschaft samt Gebäude in Wien G, BG A, bestehend aus 3 Baufl (begrünt) von 381 m² durch die Bw sowie der Provisionsnote.

Mit BVE vom 23.5.2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und iw ausgeführt, aufgrund der Feststellungen der abgabenbeh Nachschau sowie den Angaben in der Vorhaltsbeantwortung, dass lediglich eine Liegenschaft erworben und diese ohne zwischenzeitige Nutzung wieder veräußert werden solle, könne nicht vom Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit gesprochen werden. Auch die Rechtsform der KEG als solche ziehe nicht die Annahme einer betrieblichen (gewerblichen) Tätigkeit nach sich. Eine, wie im vorliegenden Fall, vermögensverwaltende KEG erzielte allenfalls Einkünfte iS d §§ 27 oder 28 EStG 1988. Die Tätigkeit dieser KEG hätte allenfalls iRd § 30 EStG steuerliche Auswirkungen.

Mit Schreiben, beim FA eingelangt am 22.6.2001, beantragte die Bw, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Das FA führte vom 23.10.2002 – 26.5.2004 eine Prüfung der Aufzeichnungen bei der Bw betreffend Umsatzsteuer 1997 – 2002 und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997 – 2002 durch und führte im Bericht darüber ua aus:

"Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit: Vermögensverwaltung, Vermietung und Verpachtung

Tz 2 Rechtsform: KEG

Tz 3 Datum des Gesellschaftsvertrages: 16.1.1997

...

Tz 10 Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse:

persönlich haftende Gesellschafterin: Frau S, ..., 90%

Kommanditistin: Frau F ... 10%

Tz 11 Ermittlung des Gewinnes/Überschusses: § 15/16 EStG

...

Tz 13 Für den Prüfungszeitraum 1997 – 1999 wurden die Belege nur lückenhaft vorgelegt. Für den Prüfungszeitraum 2000 – 2002 wurden nur die Hausverwalter – Abrechnungen und die Bankbestätigungen über eine Anlastung (nicht Bezahlung) von Zinsen vorgelegt.

...

Tz 15 Einstufung der Tätigkeit als "Liebhaberei"

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen kommt die Bp zu dem Schluss, dass eine vermögensverwaltende KEG vorliegt. Die Einkünfte sind daher unter § 28 EStG zu subsumieren.

Da nach heutigem Stand der offengelegten Tatsachen kein Totalgewinn innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren erzielt werden wird, ist von Liebhaberei auszugehen.

Da die Umsatzsteuer in den Mietverträgen gesondert ausgewiesen wird, erfolgt eine Vorschreibung der USt kraft Rechnungslegung.

...

Tz 19 Gesonderte Feststellung der Anteile der Beteiligten an den gemeinschaftlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1997 bis 2002

Da die Tätigkeit als "Liebhaberei" einzustufen ist, werden die bisherigen Bescheide aus dem Rechtsbestand entfernt.

Des Weiteren ergehen Bescheide gem § 92 BAO, in denen über die "Nichtfeststellung" abgesprochen wird.

...

Tz 20 Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen

getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung, Zeitraum 1997, Hinweis auf Tz 15, 19.

Begründung des Ermessensgebrauches

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Richtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

..."

Das FA hatte während der Betriebsprüfung ua den Vorhalt v 23.3.2004 folgenden Inhalts erlassen:

"...In Anbetracht der langen Dauer, die ich bereits auf die Vorhaltsbeantwortung für den Zeitraum 1997 bis 2000 warte (seit dem 23.10.2002), wiederhole ich die seit damals offenen Punkte:

Bitte um Vorlage

- 1) der Erklärungen, Aufzeichnungen und Belege für das Jahr 2000*
- 2) Belege und UVAs für die USt-Nachschau 1/2001 bis 6/2002 (inkl Aufzeichnungen)*
- 3) Kreditvertrag CA ...*
- 4) Bankkonten CA ...*
- 5) Kopie des Zulassungsscheines*
- 6) Fahrtenbücher*

...

Da nun die Bp ausgedehnt wurde, benötige ich auch die Erklärungen, Aufzeichnungen und Belege für den Zeitraum 2001 und 2002, sowie alle Hausverwalterabrechnungen ab Beginn. Des Weiteren werden Sie ersucht, eine Kopie des Kaufvertrages vom 13.12.2002 mit der Familie Sch vorzulegen.

Da bisher kein positives Gesamtergebnis erkennbar ist, werden Sie eingeladen, eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der ersichtlich ist, dass innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt wird. ...

Als Frist für die Nachbringung der oben angeführten Unterlagen , ... wurde Mittwoch, der 14.4.2004 festgesetzt.

Falls Sie bis zu dem oa Zeitpunkt keinerlei Unterlagen beibringen, müssten die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt werden. ..."

Das FA hatte während der abgabenbehördlichen Prüfung ua den Vorhalt v 23.4.2004 folgenden Inhalts erlassen:

"... Ich erhielt am 16. April 2004 von Ihnen:

die Jahreserklärungen 2000 und die Gewinnermittlung 2000,

die BK-Abrechnungen für 2000 und 2001 für die Pg Top 35 und Top 37,

die HE-Abrechnungen und USt-Beiblätter für o.a. Objekt f 2000 und 2001,

sowie ein Exemplar der Prüfungsausdehnung.

Leider sind aber nach wie vor der Großteil der nachzubringenden Unterlagen nicht vorgelegt worden.

Aus Vereinfachungsgründen werden nochmals die offenen Punkte aufgelistet:

1) Belege für das Jahr 2000

2) Kreditvertrag CA ... und Kontoauszüge

3) Bankkonten CA ..., CA ...

4) Kopie des Zulassungsscheines

5) Erklärungen, Aufzeichnungen und Belege 2001 und 2002

6) Kopie des Kaufvertrages vom 13.12.2002 mit der Familie Sch

7) Prognoserechnung

...

Als letzte Frist für die Nachbringung aller oben angeführten Unterlagen, ... , wurde Mittwoch, der 5. Mai 2004 festgesetzt. ..."

Das FA folgte den Feststellungen der Bp und erließ

- am 22.6.2004 Umsatzsteuerbescheide 2000, 2001 und 2002 und verwies in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung;
- am 23.6.2004 gem § 303 Abs 4 BAO den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für das Jahr 1997 und verwies auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien;
- am 23.6.2004 den Bescheid gem § 92 Abs 1 lit b BAO für 1997 bis 2002, wonach die Tätigkeit der KEG im Zeitraum 1997 bis 2002 keine Einkunftsquelle darstelle und daher keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) durchzuführen sei. Als Begründung wurde ausgeführt:

"Auf Grund der vorgelegten Unterlagen kommt die Bp zu dem Schluss, dass eine vermögensverwaltende KEG vorliegt. Die Einkünfte sind daher unter § 28 EStG zu subsumieren. Da nach heutigem Stand der offengelegten Tatsachen kein Totalgewinn innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren erzielt wird, ist von Liebhaberei auszugehen. Eventuell bisher geltend gemachte anteilige Verluste aus der o.a. Beteiligung sind mit

S 0,-- zu berücksichtigen. Eventuell begehrte Verlustvorträge aus der o.a. Beteiligung sind mit S 0,-- anzusetzen."

In der Berufung vom 17.8.2004 wurde iw vorgebracht:

"... Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997 führen wir folgendes aus:

Durch die Abgabenbehörde wurden gem § 303 Abs 4 BAO das Verfahren betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997 wiederaufgenommen, wobei begründend für diese Wiederaufnahme auf die Niederschrift bzw den Prüfungsbericht verwiesen wird. Tatsächlich liegen die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vor.

Unter Tz 20 des Betriebsprüfungsberichtes vom 26.5.2004 wird lediglich darauf verwiesen, dass betreffend der oben genannten Abgaben "Feststellungen" getroffen worden seien, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden. Bei näherer Durchsicht des Betriebsprüfungsberichtes erweist sich jedoch, dass tatsächlich keinerlei stichhaltige Feststellungen vorliegen, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens als zulässig erscheinen lassen würden. Die Ausführungen der Betriebsprüfung unter Tz 15 stellen sich im Ergebnis vielmehr als eine Unterstellung dar, welche die erforderlichen Sachbeweise vermissen lassen.

Insbesondere die Feststellung der Betriebsprüfung, dass eine vermögensverwaltende KEG vorliegt, ist durch nichts bewiesen. Die Annahme der Betriebsprüfung, wonach von Liebhaberei auszugehen ist, ist eine unbewiesene, durch nichts unterlegte Vermutung, welche jedoch nicht dazu angetan ist, die Wiederaufnahme des Verfahrens zu begründen.

Unabhängig davon ist auch nicht ersichtlich, in welcher Form die Abgabenbehörde von dem ihr zustehenden Ermessen in der Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens Gebrauch gemacht hat. Der Betriebsprüfungsbericht beschränkt sich unter Tz 20 lediglich zur Begründung, welche lediglich "angekreuzt" wurde. Daraus ist nicht ersichtlich, aus welchen rechtlichen Überlegungen die Abgabenbehörde nunmehr von ihrem Ermessen zum Nachteil der Berufungswerberin Gebrauch gemacht hat, und haftet unter diesem Gesichtspunkt dem bekämpften Bescheid Rechtswidrigkeit im Hinblick auf die Außerachtlassung der Behörde obliegenden Begründungsverpflichtung an bzw ist der Bescheid ... inhaltlich rechtswidrig. Es wird beantragt, den Bescheid aufzuheben. In Hinblick auf die Rechtswidrigkeit der verfügten Wiederaufnahme des Verfahrens ist auch der ergangene Sachbescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet und wird beantragt, diese zu beheben und in weiterer Folge die Veranlagung auf Grund der vorgelegten Erklärung betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1997 vorzunehmen.

Zu den Ausführungen der Betriebsprüfung gem Tz 15 nehmen wir wie folgt Stellung:

Sachverhaltsdarstellung

Die Firma ... wurde zum Zwecke der gewerblichen Verwertung von Liegenschaften gegründet. Als Beweis (Beilage 1) legen wir die Niederschrift über die Erhebung anlässlich der Neuaufnahme vom 20.10.1998 vor, aus der hervorgeht, dass die Unternehmenstätigkeit die Immobilienverwertung ist.

Die Tätigkeit der KEG erstreckte und erstreckt sich auf den An- und Verkauf von Grundstücken, Eigentumswohnungen und Einfamilienhäusern.

In der Anlaufphase wurde ausschließlich Fremdkapital zum Ankauf der Liegenschaften verwendet. Eigenmittel wurden nur geringfügig eingesetzt. Der Zeitraum zwischen dem An- und Verkauf der Immobilien sollte weniger als drei Jahre betragen. In diesem Zeitraum sollten die Liegenschaften baureif gemacht werden, um sie abverkaufen zu können bzw Reihenhäuser zu errichten. Die Veräußerungserlöse sollten ehebaldigst in neue Objekte reinvestiert werden.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs 3 EStG. Die angeschafften Immobilien bilden Umlaufvermögen. Die insbesondere in der Anlaufphase entstehenden Verluste sind systembedingt, da die Ankäufe der Immobilien als Wareneinsatz in der Einnahmen- Ausgabenrechnung ausgewiesen werden.

Im Jahr 1997 führte das dazu, dass der gesamte Immobilieneinkauf sowie die Nebenkosten als Verlust ausgewiesen wurde. Bei einer Gegenüberstellung von Aktiven und Passiven ist leicht nachzuvollziehen, dass wirtschaftlich kein Verlust entstanden ist. Die bis zum Abverkauf der Liegenschaften entstehenden Aufwendungen auf Grund des Einsatzes von Fremdkapital stellen wirtschaftlich keine Verluste dar, da sie in den höheren Verkaufspreisen nach Baureifmachung der Grundstücke Deckung finden und zB wie die Vermessungs- und Planungskosten wirtschaftlich als zusätzliche Anschaffungskosten zu betrachten sind. Beim theoretischen Ansatz eines Übergangsgewinnes würde sich ein Gewinn ergeben.

Die Liegenschaften wurden nicht für eigene Wohnzwecke erworben. Es war immer die Erzielung eines Gesamtgewinns geplant. Sämtliche erbrachten Leistungen sind marktgerecht. Frau St beschäftigte sich nicht nur im Rahmen dieser KEG mit der gewerblichen Verwertung von Immobilien. Sie ist auch in weiteren Gesellschaften im Rahmen der gewerblichen Immobilienverwertung tätig. Im Jahr 1997 gründete sie als Komplementärin die S Liegenschaftsverwertung KEG Als Beweis legen wir Ihnen einen Firmenbuchauszug bei .

...

Von dem Grundstück 1180 Wien, Cg sollte ein Teil mit dem bestehenden Wohnhaus abverkauft werden. Auf der Restfläche sollten Reihenhäuser errichtet werden. Auf Grund von Rechtsproblemen im Rahmen der Teilung des Grundstückes kam es zu erheblichen Verzögerungen. Es könnte daher eine kurzfristige Verwertung nicht erfolgen. Es mussten

externe Berater herangezogen werden, um überhaupt eine Bebauung zu ermöglichen. Als Beweis legen wir eine Rechnung der Firma A&B Kommanditgesellschaft bei

Des Weiteren beantragen wir Frau V, zu diesem Punkt als Zeugin einzuvernehmen.

Die Gesellschaft war daher länger als geplant mit der Baureifmachung der Liegenschaft beschäftigt. Die ersten Einnahmen aus der Verwertung der Liegenschaft 1180 Wien, Cg wurden im Jahr 1999 erzielt. Die daraus resultierenden Einnahmen wurden in neue Projekte investiert und dadurch wieder ein systembedingter (kein wirtschaftlicher) Verlust erzielt. Im Jahr 2000 wird erstmalig ein Gewinn in Höhe von ATS 2,978.293,60,-- ausgewiesen.

Rechtliche Würdigung

Die Rechtsprechung des VwGH zum gewerblichen Grundstückshandel ist eindeutig. Auf Grund folgender Kriterien wird gewerblicher Grundstückshandel angenommen:

Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der alsbaldigen Veräußerung erworben wurden. (s Beilage1)

Verwendung des Erlöses aus dem Verkauf zum Erwerb von weiteren Grundstücken . (Siehe Einnahmen Ausgabenrechnung 1997 – laufend).

Hohe Fremdkapitalquote lässt spätere Veräußerung der Grundstücke naheliegend erscheinen. (Siehe Einnahmen-/Ausgabenrechnungen 1997 – laufend)

Betreiben eines Bebauungsplanes durch Anregung, Aufstellung von Entwürfen, aktive Verfolgung der erstellten Pläne und anschließende Parzellierung entsprechend des Bebauungsplanes (siehe Beilage 3 sowie Zeugeneinvernahme Ve).

Veräußerungsabsicht muss zum Zeitpunkt der Anschaffung vorhanden sein (siehe Beilage 1)

Die Komplementärin ist auch sonst im Grundstückshandel tätig (s Beilage 1 – Frau St betreibt in L eine weitere Firma mit selben Firmennamen).

Auf Grund welcher vorgelegten Unterlagen die Bp zum Schluss kommt, dass eine vermögensverwaltende KEG vorliegt, ist weder in der Begründung noch im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen liegt entsprechend der Rechtsprechung des VwGH gewerblicher Grundstückshandel vor. Die Einkünfte sind daher nicht unter § 28 EStG zu subsumieren.

Auch die Ausführungen der Betriebsprüfung im Zusammenhang mit Liebhaberei gehen ins Leere, da die Betriebsprüfung es verabsäumt hat, die systembedingten Verluste durch Ansatz eines theoretischen Übergangsgewinnes zu eliminieren.

Bei Vergleichsbetrieben im Bereich gewerblicher Immobilienhandel, welche den Gewinn gemäß § 4 Abs 3 ermitteln, liegen vergleichbare Verlust-/Gewinnentwicklungen vor.

Wir beantragen daher, den Umsatzsteuerbescheid 2000, 2001 und 2002 aufzuheben und die Umsatzsteuer 2000, 2001 und 2002 gemäß unseren Erklärungen zu veranlagern.

...

Weiters beantragen wir die Aufhebung des Bescheides gem § 92 Abs 1 lit b BAO für 1997 bis 2002. Wir beantragen, die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO betreffend die Jahre 1997 bis 2002 gemäß den von uns erstellten Erklärungen durchzuführen...."

Als Beilagen wurden vorgelegt:

Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme

Auszug aus dem Firmenbuch

Rechnung A&B vom 18.10.2001 betreffend die Erstellung eines Lageplanes zur Erwirkung der Bebauungsbestimmungen für Objekt Cag

In der **Stellungnahme** der Bp wurde iw ausgeführt:

"... An Unterlagen wurden ... für die Durchführung der Prüfung vorgelegt:

- Kaufvertrag über A-Cabrio
- Kaufvertrag über Ankauf Grundstück 18., Cg Y bis X vom 1.1.1111
- Vertrag über Verkauf eines Teils des 1997 gekauften Grundstücks vom 2.2.2222
- Kaufvertrag über Ankauf von 2 Wohnungen in 10., Pg vom 3.3.3333
- Zahlungsbeleg Grunderwerbssteuer zu Kauf 1997
- Zahlungsbeleg Eintragungsgebühr Grundbuch zu Kauf 1997
- Honorarnote über Vermittlung der Liegenschaft 18., Cg
- div Benzinrechnungen 1997, 1998, 1999
- Bankbestätigung über Anlastung von Zinsen auf Konto BA .. für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2001 und 2002
- Abrechnungen der Hausverwaltung für die vermieteten Wohnungen 10., Pg Tür 35 und 37 für 2000 bis 2001

Trotz mehrfacher Aufforderung wurden der Prüferin – obwohl dem Steuerberater die beabsichtigten Änderungen "Vermögensverwaltende Tätigkeit", "Liebhaberei" bekannt gegeben wurden – keine weiteren Unterlagen, sowie keine Prognoserechnung (auch keine Ermittlung eines Übergangsgewinns) vorgelegt.

Für die Durchführung der Stellungnahme wurde am 3.2.2005 nochmals die Vorlage der fehlenden Unterlagen (mit Frist bis 24.2.2005) erbeten.

Bis dato wurde diesem Ersuchen keine Folge geleistet.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen 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. Neu hervorgekommene Tatsachen sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, als dies in dem im wiederaufzunehmenden Verfahren ergangenen Bescheid zum Ausdruck kommt. Maßgeblich 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 hätte gelangen können.

Die oben angeführten Unterlagen (bis auf den Kaufvertrag Cg und die Vermittlungshonorarnote) wurden im Prüfungsverfahren erstmals dem Finanzamt vorgelegt.

Abgrenzung Gewerbebetrieb – Vermögensverwaltung

Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine Tätigkeit grundsätzlich nicht schon dann als gewerblich im Sinne des § 23 Z 1 EStG anzusehen, wenn sie selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird, sondern erst dann, wenn sie auch noch den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet.

Dies 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, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang der Tätigkeit ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd ist. 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.

Entscheidend ist das Gesamtbild der verwirklichten Tatsachen und Verhältnisse.

Entscheidend ist grundsätzlich die Art der Tätigkeit, nicht hingegen, von wem sie ausgeübt wird (Einzelperson, KEG, GesnBR).

Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, eine mehrjährige Betrachtung ist hierbei anzustellen.

Der An- und Verkauf von Grundstücken in verhältnismäßig kurzer Zeit, wie zB bei Grundstücksumsätzen innerhalb von 2 Jahren, stellt lt ständiger Rechtsprechung des VwGH gewerblichen Grundstückshandel dar. Für eine gewerbliche Tätigkeit spricht die planmäßige Aufeinanderfolge einer Mehrzahl von Grundstücksan- und -verkäufen, insbesondere wenn von den Erlösen wiederum Grundstücke angekauft werden. Die zeitliche Komponente stellt ein hauptsächliches Abgrenzungskriterium dar. Weitere Komponenten sind ua die Kreditaufnahme für die Käufe, die Tätigkeit des Bw in derselben Branche oder die Einschaltung von Inseraten oder Vermittlern ...

Zur Häufigkeit der An- und Verkäufe, zeitliche Komponente:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde für den Zeitraum ab Jänner 1997 bis (Nachschauzeitraum) März 2004, das sind mehr als sieben Jahre, lediglich der Ankauf eines Grundstückes mit Gebäude (Ankauf Jänner 1997, Verkauf 1. Teil 1999, 2. Teil 2002) sowie der Ankauf von zwei Eigentumswohnungen im Dez. 1999, die in der Folge vermietet werden, festgestellt. Auch für

den anschließenden Zeitraum bis zum Zeitpunkt der Stellungnahme konnten keine weiteren Grundstückstransaktionen festgestellt werden.

Zur beruflichen Tätigkeit der Komplementärin:

Frau S war bis 1997 Gesellschafterin im Familienbetrieb (der Firma

B KG), wobei für das Jahr des Ausscheidens (1997) vom zuständigen Finanzamt der Anteil an den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit ATS 31,153.111,-- festgestellt wurde.

Seit dem 1.12.1998 ist Frau St für ein Monats-Brutto-Gehalt von S 7.000,-- als kaufmännische Angestellte tätig.

Auszug aus dem Gewerberegister:

Laut Abfrage beim Gewerberegister liegt weder für die St Liegenschaftsverwaltung KEG noch für Frau S ein Gewerbeschein für den Handel mit Immobilien vor.

Betriebssitz/Firmensitz/Geschäftsanschrift 18., Pst

Weder am Haus, noch am Gartentor, noch am Zaun, noch irgendwo auf der angegebenen Adresse ist ein Hinweis angebracht, dass an dieser Adresse eine Firma tätig ist.

Es gibt weder Firmenschild, noch Klingelknopf, noch Briefkasten. Auch der bei Grundstückshändlern oft anzutreffende Schaukasten mit Objekten, die angeboten werden, ist nicht vorhanden. Auch auf das Anbringen von Plakaten, Anzeigetafeln, Hinweisschildern usw. wurde gänzlich verzichtet.

Im gesamten Prüfungszeitraum wurden keine Werbemaßnahmen für den Verkauf (oder auch Ankauf) von Immobilien nachgewiesen (Ausnahme: Vermittlungskosten in Zusammenhang mit der Anschaffung Cg Y - X).

Im Telefonbuch (und Branchentelefonbuch) gibt es für die gegenständliche Gesellschaft keine Eintragung eines Telefonanschlusses.

Zu den vorgelegten Unterlagen:

Unter Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes vom 26.5.2004 wurde angeführt, dass die Bp auf Grund der vorgelegten Unterlagen zu dem Schluss kommt, dass eine vermögensverwaltende KEG vorliegt.

Abgesehen von einem Grundstücksankauf 1997 (das in 2 Teilen, 1999 – unter Einräumung eines Vorkaufsrechtes – und 2002 verkauft wurde) sowie dem Ankauf von 2 Wohnungen, zu denen vom steuerlichen Vertreter die Hausverwalterabrechnungen von den Mieteinnahmen vorgelegt wurden, waren keine Geschäftstätigkeiten feststellbar.

Detailangaben zum Verkauf Cg Y – X:

Ausgehend von den vorgelegten Rechnungen und den der Prüferin zugänglichen Quellen bot sich folgendes Bild:

Die Firma St Liegenschaftsverwertung KEG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16.1.1997

gegründet. Die Protokollierung erfolgt am 23.1.1997.

Als Komplementärin wurde Frau S, als Kommanditistin Frau F ins Firmenbuch eingetragen. Mit Kaufvertrag vom 20./29. Jänner 1997 wurde nach Vermittlung durch ... die Liegenschaft 18., Ast von der Familie K um einen Kaufpreis von insgesamt 14,7 Mio ATS erworben. Der Kaufvertrag sieht eine Aufteilung des Kaufpreises von 10 Mio ATS auf die EZ 2345 und 4,7 Mio auf die EZ 1234 vor. Den Verkäufern wurde die Nutzung des Wohnhauses zu Wohnzwecken bis 31.3.1997 eingeräumt.

Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass ab Unterzeichnung des Kaufvertrages die Käuferin das Recht hat, rund um das Haus in 1180 Wien, Cg Y, mit Außenarbeiten beginnen dürfe, wobei diese Außenarbeiten tunlichst zu keiner unerträglichen Belästigung der Verkäufer führen dürfen.

Mit Kaufvertrag vom 29.7.1999 wurde ein Teil diese Ankaufes, nämlich

die Grdst Nr. 123 Baufl (begrünt) im Ausmaß von 257 m²

Grdst Nr 234 Baufl (begrünt) im Ausmaß von 47 m² und

Grdst Nr 345 Baufl (begrünt) im Ausmaß von 77 m², insgesamt also 381 m²

an Herrn H mit Übergabedatum 1.9.1999 um insgesamt S 7.000.000,-- (zahlbar in 2 Raten, 1. Rate fällig bei Vorlage aller Urkunden, die eine Verbücherung des Eigentumsrechts zu Gunsten des Käufers gewährleisten, 2. Rate fällig am 10.1.2000) verkauft. "Gegenstand dieses Kaufvertrags ist nunmehr ein 1/1 Anteil der oben ... genannten Liegenschaft samt dem zur Liegenschaft gehörenden Gebäude und allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör."

Unter "§ 12 Vorkaufsrecht" dieses Vertrages wird ausgeführt:

Die Verkäuferin räumt dem Käufer hinsichtlich der Liegenschaft EZ 2345, Grundbuch C, Bezirksgericht A, bestehend aus den Grundstücken Nr 456, Baufl (Gebäude) und Baufl (begrünt), Nr 567 Baufl (Gebäude) und Baufl (begrünt) im Gesamtausmaß von 895 m² mit der Gst-Adresse Astr exklusive der aufstehenden Baulichkeiten für die Dauer von zwei Jahren ab Vertragsunterfertigung ein Vorkaufsrecht ein

Datiert mit 30. April 2002 wurde ein Nachtrag zum Kaufvertrag vom 29.7.1999 ... erstellt, der den Kaufvertrag wie folgt abändert:

In § 1 wurde als Kaufgegenstand die EZ 1234 ... angeführt. Tatsächlich sollte es sich um das im Teilungsplan ... mit 456 Bezeichnete Grundstück Bauplatz rot "A", enthalten in der EZ 2345 derselben KG, handeln.

Der Käufer stimmt der Rückübertragung der EZ 1174 ... bestehend aus den Grundstücken 123 , 234 , 345 je Baufläche (begrünt) zu....

Ergänzung: Das Grundstück 456 hatte vor Teilung eine Fläche von: Baufl (Gebäude) 160 m², Baufl (begrünt) 29 m², nach Teilung: Baufl (Gebäude) 154 m², Baufl (begrünt) 305 m².

Laut Ausführungen des steuerlichen Vertreters ... "sollte ein Teil mit dem bestehenden Wohn-

haus abverkauft werden. Auf der Restfläche sollten Reihenhäuser errichtet werden. Auf Grund von Rechtsproblemen im Rahmen der Teilung des Grundstückes kam es zu erheblichen Verzögerungen. Es könnte daher eine kurzfristige Verwertung nicht erfolgen. Es mussten externe Berater herangezogen werden, um überhaupt eine Bebauung zu ermöglichen."

Trotz der Möglichkeit, ab Jänner 1997 mit Umbau- oder Verbesserungsarbeiten zu beginnen, wurden vom steuerlichen Vertreter erst im Zuge der Berufung Aufwendungen in Höhe von netto S 16.920,-- "für im April 2001 begonnene Erstellung eines Lageplanes zur Erwirkung der Bebauungsbestimmungen ... Erarbeitung eines Teilungsplanes ..." nachgewiesen. Wie aus der vorgelegten Rechnung A&B KG ersichtlich ist, begannen die Arbeiten hinsichtlich Teilung des Grundstücks im April 2001 (kurz vor Ablauf des Vorkaufsrechtes). In der Folge wurde ein unbebautes Grundstück (ohne Reihenhäuser) im Dez 2002 an die Fam Sc verkauft. Andere Aufwendungen fielen – aktenkundig – nicht an.

Zu den weiteren Ausführungen ... :

"Insbesondere die Feststellung der Betriebsprüfung, dass eine vermögensverwaltende KG vorliegt, ist durch nichts bewiesen. Die Annahme der Betriebsprüfung, wonach von Liebhaberei auszugehen ist, ist eine ... Vermutung ..."

Der Steuerberater wurde mehrfach ersucht, zu den aufgetretenen Verlusten und den zukünftig zu erwartenden Betriebsergebnissen (im Hinblick auf Liebhaberei) Stellung zu nehmen und eine geeignete Prognoserechnung vorzulegen. Der vom steuerlichen Vertreter (auf Grund der vorgelegten Unterlagen) bekannt gegebene Gesamtverlust betrug bis inkl 2002 rd ATS 16 Mio.

An "Aktiva" standen die die zwei vermieteten Wohnungen (Kaufpreis rd ATS 3,7 Mio) und eine "Forderung für verkauftes Grundstück" in Höhe von ATS 4,7 Mio gegenüber. Ein Ausgleich des Verlustes durch einen "Übergangsgewinn" konnte nicht nachvollzogen werden.

...

Auf Seite 3 der Berufung wird ausgeführt:

"Der Zeitraum zwischen dem An- und Verkauf der Immobilien sollte weniger als drei Jahre betragen. In diesem Zeitraum sollten die Liegenschaften baureif gemacht werden, um sie abverkaufen zu können bzw Reihenhäuser zu errichten. Die Veräußerungserlöse sollten ehe baldigst in neue Objekt reinvestiert werden .."

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen ...ergab sich folgendes Bild:

- *Ankauf Grundstück Cg Y – X im Jänner 1997*
- *Verkauf 1. Teil Juli 1999 unter Einräumung des Vorkaufsrechtes bis Juli 2001*
- *Sept 2001 lt Rechnung A&B ... ua Erarbeitung eines Teilungsplanes (nachdem offenbar der Inhaber des Vorkaufsrechtes dieses nicht nützen wollte/konnte..)*
- *Verkauf 2. Teil Dez 2002*
- *Ankauf von zwei Eigentumswohnungen in 10., Pg.. Im Dez 1999*

- Im Anschluss: Vermietungserlöse ab 2000
- In der Folge sind keine weiteren An- und Verkäufe feststellbar.

Auf Seite 4 der Berufung wird ausgeführt: ...

Aus den abgegebenen Erklärungen (1997 bis 2000) (E-A-Rechnungen) stammen folgende Zahlen:

Kauf Cg im Jahr 1997 um	ATS	14.700.000,--
Eintragungsgeb 1997	ATS	147.000,--
GreSt 1997	ATS	514.500,--
Vermittlungskosten 1997	ATS	529.200,--
Teilungskosten (lt Berufungsbegehren) rd	ATS	20.300,--
Anschaffungskosten exkl Finanzierung	ATS	15.911.000,--
Zinsen 1997	ATS	645.260,--
Zinsen 1998	ATS	496.239,--
Zinsen 2000 anteilig	ATS	420.550,--
Anschaffungskosten inkl Finanzierung	ATS	17.924.734,--
Verkauf Cg 1999 1. Rate um	ATS	3.500.000,--
2. Rate aus Verkauf 1999, Zufluss 2000	ATS	3.500.000,--
Verkauf restliches Grundstück im Jahr 2002	ATS	4.700.000,--
Verkauf gesamt Cg	ATS	11.700.000,--
Verlust,	ATS	6.124.734,--

Der vom steuerlichen Vertreter behauptete Gewinn konnte von der Prüferin nicht entdeckt werden. Auch bei einer ausschließlichen Eigenfinanzierung ist ein tatsächlich erwirtschafteter Verlust aus dem Verkauf der Liegenschaft entstanden (ATS rd 3,2 Mio).

Eine zahlenmäßige Untermauerung des vom steuerlichen Vertreter behaupteten, bei Ansatz eines Übergangsgewinnes sich ergebenden Gewinnes wurde bis dato nicht vorgelegt.

Der steuerliche Vertreter begehrt unter anderem für die Jahre 2001 und 2002 eine erklärungsgemäße Veranlagung, seiner Verpflichtung zur Abgabe dieser ist er aber bisher nicht nachgekommen.

Die Betriebsprüfung vertritt die Ansicht, dass auf Grund des Gesamtbildes kein Gewerbebetrieb, sondern Vermögensverwaltung vorliegt."

Mit Schriftsatz vom 9.9.2005, der am 12.9.2005, dem Tag der mündlichen Berufungsverhandlung, beim UFS einlangte, gab die Bw bekannt, dass sie RA Dr. Stefan Wurst (Anm: später Dr. Wurst und Mag. Ströck) mit ihrer rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt habe und ersuchte, Zustellungen fortan an die Kanzlei des rechtsfreundlichen Vertreters vorzunehmen. RA Dr. Stefan Wurst habe das Mandat erst kürzlich übernommen, weshalb noch kein ergänzendes Vorbringen hätte erstattet werden können. Ungeachtet dessen werde zum Beweis dafür, dass insbesondere gewerbliche Verwertung von Liegenschaften und nicht Vermögensverwaltung vorliege und sich die Veräußerung der Liegenschaft(en) aufgrund nicht von der Bw zu beeinflussenden Faktoren verzögert habe und auch nicht die gewünschte Verwertungsdichte erreicht worden sei, die Einvernahme von Fr S, welche die Verhandlung am

12.9.2005 wahrnehmen werde, beantragt. Des Weiteren werde die Einvernahme von Dr. T und Mag. Hr, dem steuerlichen Vertreter der Bw, vor dem erkennenden Senat beantragt.

In der am 12.9.2005 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt, dass Mag. Hr die Bw im Berufungsverfahren nicht mehr vertrete. Vollmacht sei nun an die Kzl Dr. Stefan Wurst, vertreten durch Mag. Martin Ströck, erteilt worden. Weiters wurde auf den Schriftsatz vom 9.9.2005 verwiesen. Fr S lasse sich krankheitsbedingt entschuldigen. Bezüglich Dr. T sei noch anzuführen, dass ihr bei der Beratung insofern ein Kunstfehler unterlaufen sei, als die Bebauungsdichte der Liegenschaft für den Verbau mit Reihenhäusern nicht erreicht werden hätte können. Dies deshalb, weil zusätzlich eine Teilung hätte vorgenommen werden müssen.

Der Berufungssenat fasste den Beschluss, die Berufungsverhandlung auf 7.11.2005 zu vertagen.

In der Vorladung an die Bw zH ihres Vertreters, die am 12.10.2005 übernommen wurde, wurde ausgeführt:

"... Die von Ihnen beantragten Zeugen werden von Amts wegen nicht vorgeladen. Sie werden daher ersucht, diese zur mündlichen Verhandlung oder allenfalls zu einem früheren Termin stellig zu machen."

In der am 7.11.2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend von den Parteien festgestellt, dass die Wohnung Top 37 in Wn, Pg., zwischenzeitig, und zwar am 26.4.2005, verkauft worden sei. Top 35 befinde sich nach wie vor im Eigentum der Bw. Top 37 sei um einen Kaufpreis von € 50.000,-- (ATS 688.015,00) verkauft worden. Der seinerzeitige Anschaffungspreis habe ATS 1,750.000,00,-- betragen.

Der Rechtsvertreter der Bw legte einen Bescheid der MA 64 in Wien vom 21.3.2002 vor, aus dem ersichtlich sei, dass die Abteilung der Grundstücke 456 und 567 gem § 13 Abs 2 lit d der Bauordnung von Wien genehmigt worden sei. Auszuführen sei hiezu, dass aufgrund eines "Kunstfehlers" nach Abschluss des Kaufvertrages mangels Zugang zum öffentlichen Gut eine Teilung habe vorgenommen werden müssen.

Mit dieser Teilung sei der Zugang zum öffentlichen Gut geschaffen worden.

Dieser Bescheid wurde in Ablichtung zum Akt genommen.

Von den Zeugen sei nur Mag. Hr anwesend, da die Aufforderung, die Zeugen stellig zu machen, übersehen worden sei.

Der Zeuge Mag. Hr sagte iw aus, Fr St sei 1997 in das Immobiliengeschäft eingestiegen und habe sodann im ersten Streitjahr 2 Immobilienverw. ges. gegründet.

Die Geschäfte seien sodann ordnungsgemäß abgelaufen und erst in weiterer Folge habe sich herausgestellt, dass gewisse "Kunstfehler" aufgetreten seien, die eine fristgerechte und ordnungsgemäße Abwicklung der Projekte verhindert hätten; und zwar seien die Grund-

stücksabteilungen falsch durchgeführt worden, wofür der Rechtsbeistand der Bw verantwortlich sei.

Nach Erkennen dieser Mängel habe sich dann Fr Ve bemüht, den ordnungsgemäßen Rechtszustand herzustellen; es seien die Grundstücke abverkauft worden, dies aber sicherlich zu einem schlechteren Preis als ohne Fehler.

Ursprünglich sei eine kurzfristige Verwertung innerhalb von 2 bis 3 Jahren beabsichtigt worden.

Die Fehler bei der Teilung hätten darin bestanden, dass Gegenstand des ursprünglichen Kaufvertrages an Hrn Hwg das falsche Grundstück war. Verkauft werden sollte nämlich die EZ, auf dem sich eine Villa befunden habe, lt Kaufvertrag sei allerdings tatsächlich der andere Teil veräußert worden. Nachdem der Fehler entdeckt worden sei, sei es zu einer Rückabwicklung des ursprünglichen Kaufvertrages gekommen, dies im Jahr 2002, und zu einem Verkauf der nunmehr "richtigen" Liegenschaft mit der Villa.

Zu diesem Grundstück habe keine Zufahrt bestanden.

Dies wurde vom FA bestritten. Die Vertreter des FA führten aus, dass sehr wohl eine Zufahrt bestanden habe, was vom Vertreter der Bw wiederum bestritten wurde.

Der Vertreter der Bw brachte diesbezüglich in eventu vor, dass für den Fall, dass tatsächlich ein Zugang vorhanden war, dennoch eine Rückabwicklung des Kaufvertrages habe stattfinden müssen, und danach ein neuer Teilungsplan habe erstellt werden müssen, um den Verkauf wie ursprünglich geplant durchzuführen. Der Teilungsbescheid datierte aber erst 2002, weshalb der Verkauf auch erst in diesem Jahr habe stattfinden können. Auf den dem Senat vorgelegten Bescheid werde verwiesen. Beweis wie bisher, insbesondere die Einvernahme von Dr. T sowie Fr Ve. Durch diese Zeugenaussagen solle dokumentiert werden, warum eine Verzögerung eingetreten sei und eine Verwertung der in Rede stehenden Liegenschaft nicht zu einem früheren Zeitpunkt vorgenommen werden konnte.

Der Zeuge führte weiter aus, es sei ursprünglich geplant gewesen, auf dem nichtbebauten Liegenschaftsteil Reihenhäuser zu errichten; dazu habe es aber zunächst nicht kommen können, weil eben genau dieser Liegenschaftsteil irrtümlich an Hrn Hwg verkauft worden sei.

Die Vertreterin der Amtspartei führte dazu aus, es möge noch angehen, dass der Zeitraum vom Erwerb der Liegenschaft bis zum ersten Verkauf eineinhalb Jahre betragen habe, allerdings sei bis zum ersten Teilungsplan ein Zeitraum von mehr als drei Jahren verstrichen. Außerdem sei in Rechnung zu stellen, dass laut Flächenwidmungsplan, der öffentlich einsehbar sei, keine Errichtung von Reihenhäusern auf der unbebauten Fläche möglich gewesen wäre.

Der Zeuge brachte dazu vor, Bauträger würden oft auch Bauhoffnungsland erwerben, also Baugebiet, in dem eine Umwidmung möglich sei.

Die Vertreterin der Amtspartei erwiderte darauf, es wäre wohl kaum möglich gewesen, in unmittelbarer Nähe eines Spitals die Errichtung von Reihenhäusern zu erreichen.

Der Vertreter der Bw bestritt dies und brachte vor, dass eine Bebauung von Kleingartenreihenhäusern von der Fläche her möglich gewesen wäre.

Er brachte weiters vor, Hrn Hwg wäre deshalb ein Vorkaufsrecht eingeräumt worden, um sich für den Fall des Scheiterns des Projektes abzusichern.

Fr Ve sei Geschäftsführerin einer Bau GesmbH und könne Aussagen darüber treffen, warum es zu den Verzögerungen gekommen ist. Es sei anzunehmen, dass sie objektiv aussagen werde.

Die Vertreterin der Amtspartei führte aus, es sei nicht verständlich, warum die Bw im Zeitpunkt, in dem sie erkannt habe, dass das ursprüngliche Projekt nicht realisierbar wäre, auf eine andere Verwertungsmethode umgeschwenkt worden sei. Hinzuweisen sei darauf, dass nunmehr problemlos ein Einfamilienhaus auf dem in Rede stehenden Grundstücksteil errichtet werden konnte.

Dazu führte der Zeuge aus, bei dieser Verwertungsart wäre das Projekt nicht mehr rentabel gewesen.

Die Vertreterin der Amtspartei brachte vor, die Betriebsprüferin habe im Lauf des Bp-Verfahrens dem Zeugen eine Stellungnahme zukommen lassen, in der der in den Jahren 1997 bis 2002 tatsächlich erzielte Gesamtverlust festgehalten wurde; dazu habe der Zeuge keine Stellungnahme abgegeben.

Der Zeuge führte dazu aus, der Sachverhalt sei diesbezüglich unbestritten, die Zahlen seien jedenfalls zutreffend.

Die Vertreterin der Amtspartei fragte den Zeugen, ob es im Hinblick auf das ursprünglich geplante Projekt, die Errichtung von Reihenhäusern, Unterlagen gäbe, aus denen das Konzept ersichtlich sei, wie etwa der geplante Veräußerungspreis und der daraus erzielte Gesamtgewinn.

Der Zeuge antwortete, dass ihm diesbezüglich nichts bekannt sei.

Der Vertreter der Bw führte dazu aus, es sei denkbar, dass Dr. T ein derartiges Konzept erstellt habe. Dies sei sogar sehr wahrscheinlich.

Die Betriebsprüferin hielt dem entgegen, dass Fr Dr. T keinerlei Kosten in den Streitjahren verrechnet habe.

Der Vertreter der Bw entgegnete, dass auch er erst nach Vollendung des Projektes abrechne. Betreffend Kleingartenhäuser führte er noch aus, dass seine Firma bei einem Projekt in 1160 Wien bei einer Bebauung von 80 m² Keller, 50 m² Erdgeschoß und 50 m² Dachgeschoß bei einer Grundstücksgröße von rund 300 m² einen Verkaufserlös von € 290.000,-- bis

€ 320.000,-- erzielt habe. Auf den vorliegenden Fall übertragen bedeute dies, dass bei dieser Art der Verwertung ein Erlös von ca € 600.000,-- erzielbar gewesen wäre. Bei Reihenhäusern wäre der Veräußerungserlös ungleich höher gewesen.

Die Betriebsprüferin entgegnete, dass auch bei dieser Variante immer noch ein Gesamtverlust vorn rund 1 Mio Schilling, und dies bei Eigenfinanzierung und ohne Baukosten gegeben wäre. Der Vertreter der Bw betonte nochmals, dass ursprünglich eine Verwertung durch Bebauung mit Reihenhäusern geplant gewesen sei.

Der Zeuge führte weiter aus, Maßnahmen, die gesetzt worden seien, um nach Fehlschlagen des ursprünglichen Projektes eine dennoch möglichst ertragbringende Verwertung zu erreichen, seien darin zu sehen, dass externe Berater, wie etwa Fr Ve, mit der diesbezüglichen Verwertung beauftragt worden seien.

Zu den beiden Wohnungen in der Pg. sei auszuführen, dass der Markt für Eigentumswohnungen eingebrochen sei und daher ein Verkauf der einen Wohnung nur mit Verlust möglich gewesen wäre.

Die Vertreterin der Amtspartei stellte dazu fest, dass die verkaufte Wohnung Top 37 zum Zeitpunkt der Anschaffung vermietet gewesen sei und somit die Bw damit habe rechnen müssen, dass eine Verwertung in absehbarer Zeit allenfalls nicht möglich sein könne.

Der Zeuge führte dazu aus, zum Zeitpunkt des Verkaufs sei die Wohnung jedenfalls bestandfrei gewesen; er habe selbst vor einem halben Jahr die Wohnungen besichtigt, beide seien bestandfrei gewesen.

Die Vertreterin der Amtspartei brachte dazu vor, laut Aktenlage habe der Zeitraum zwischen der letzten Vermietung (30.11.2002) und dem tatsächlichen Verkauf (April 2005) rund zweieinhalb Jahre gedauert. Dies sei der letzte Mietvertrag gewesen; ob die Wohnung nach dem 30.11. vermietet gewesen sei, sei dem FA nicht bekannt.

Der Zeuge führte weiter aus, wenn ihm vorgehalten werde, dass nur eine Honorarnote im Prüfungszeitraum, nämlich die von Fr Ve, vorliege, gebe er dazu an, dass ihm als externe Beraterin nur Fr Ve bekannt sei. Ob es weitere Berater gegeben habe, könne er nicht sagen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die SI KEG (Bw) wurde am 23.1.1997 gegründet. Die persönlich haftende Gesellschafterin Fr S ist zu 90% beteiligt und die Kommanditistin Fr F zu 10%.

An der Geschäftsanschrift der Bw ist kein Hinweis angebracht, dass an dieser Adresse eine Firma tätig ist. Es gibt weder Firmenschild noch Klingelknopf noch Briefkasten oder einen Schaukasten. Im Telefonbuch gibt es für die KEG keine Eintragung eines Telefonanschlusses. Werbemaßnahmen für den Verkauf oder den Ankauf von Immobilien wurden mit Ausnahme

von Vermittlungskosten iZm der Anschaffung des Grundstücks in W, nicht getätigt.

Ein Gewerbeschein liegt weder für die Bw noch für Fr S vor.

Fr S schied 1997 aus dem Familienbetrieb, in dem sie Gesellschafterin war, aus und erzielte im Jahr des Ausscheidens Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv ATS 31,153.111,--. Seit dem 1.12.1998 ist sie als kaufmännische Angestellte tätig. Sie gründete im Jahr 1997 eine weitere Liegenschaftsverwertung KEG.

Mit Kaufvertrag vom 29.1.1997 erwarb die Bw 2 nebeneinander liegende und in Familienbesitz befindliche Liegenschaften (in der Folge: "*Liegenschaft(en)*") in Wi, Astr, und zwar von Hrn CK

EZ 2345 mit einer Gesamtfläche von 895 m²

bestehend aus den Grundstücken

Nr 456 Baufl (Gebäude) und Baufl (begrünt), Fläche gesamt 189 m²

Nr 567 Baufl (Gebäude) und Baufl (begrünt), Fläche gesamt 706 m² und

von Hrn WK

EZ 1234 mit einer Gesamtfläche von 381 m²

bestehend aus den Grundstücken

Nr 123 Baufl (begrünt)

Nr 234 Baufl (begrünt) und

Nr 345 Baufl (begrünt)

Der Kaufpreis betrug ATS 14,700.000,--, wobei auf die EZ 2345 ein Kaufpreis von ATS 10,000.000,-- und auf die EZ 1234 ein Kaufpreis von ATS 4,700.000,-- entfiel. Auf der Liegenschaft EZ 2345 befand sich ein Wohnhaus (Grundstück Nr 456), wobei die Verkäufer berechtigt waren, das Wohnhaus (Villa) bis längstens 31.3.1997 zu Wohnzwecken zu benutzen; die Bw war berechtigt, ab Unterzeichnung des Kaufvertrages mit Außenarbeiten rund um das Haus zu beginnen.

Der Erwerb der Liegenschaft(en) erfolgte mit Fremdkapital.

Von einem Realitätenbüro wurde der Bw mit Honorarnote vom 7.4.1997 ein Betrag von ATS 529.200,-- inkl USt für die Vermittlung der Liegenschaft(en) in Rechnung gestellt.

Das Aussehen der Liegenschaft(en) EZ 2345 und EZ 1234 ist aus dem Flächenwidmungsplan (S Arbeitsbogen Bp) ersichtlich. Der kleinere Teil besteht aus Gebäuden bzw bebaubarer Fläche. Auf der Liegenschaft Adresse CAg befindet sich die "Villa Z", ein mehrstöckiges Gebäude. Daneben, an der Adresse Cag, war ein Nebengebäude errichtet.

Die (nach dem späteren Verkauf der Villa) für die Bw zur Verfügung stehende verbaubare Fläche beträgt ca 145 m².

Der größere Teil besteht aus Flächen mit gärtnerischer Nutzung.

Mit Kaufvertrag vom 29.7.1999 veräußerte die Bw die Liegenschaft EZ 1234, bestehend aus den Grundstücken Nr 123 Baufl (begrünt), Nr 234 Baufl (begrünt) und Nr 345 Baufl (begrünt) im Gesamtausmaß von 381 m² um ATS 7.000.000,-- an Hrn H, wobei die Hälfte des Kaufpreises sofort und die zweite Hälfte am 10.1.2000 fällig war.

Die Verkäuferin räumte dem Käufer hinsichtlich der Liegenschaft EZ 2345, bestehend aus den Grundstücken Nr 456 Baufl (Gebäude) und Baufl (begrünt) sowie Nr 567 Baufl (Gebäude) und Baufl (begrünt) im Gesamtausmaß von 895 m², für die Dauer von 2 Jahren ab Vertragsunterfertigung, somit bis 29.7.2001, das Vorkaufsrecht ein.

Die Vertragsparteien hatten beabsichtigt, die Liegenschaft EZ 2345 inklusive Wohnhaus um diesen Kaufpreis zu übertragen. Im Kaufvertrag vom 29.7.1999 wurde irrtümlich die falsche Liegenschaft EZ 1234 veräußert.

2001 zog die Bw in Erwägung, auf dem unbebauten Teil Reihenhäuser zu errichten und dann abzuverkaufen. Es wurde auch der Fehler entdeckt, dass die falsche Liegenschaft veräußert worden war. Es war notwendig, den (ursprünglichen Kaufvertrag) rückgängig zu machen und einen Teilungsplan der Liegenschaft zu erstellen, um den Verkauf wie ursprünglich geplant durchzuführen.

Die Baufirma A&B KG wurde beauftragt, dies in die Wege zu leiten. Diese Firma erstellte von April bis September 2001 einen Lageplan zur Erwirkung der Bebauungsbestimmungen hinsichtlich des beschriebenen Objektes und führte Besprechungen zur Erarbeitung eines Teilungsplans und weitere diverse Besprechungen durch. Die beauftragte Firma legte am 18.10.2001 eine Honorarnote bezüglich der durchgeführten Tätigkeiten iHv ATS 20.304,--. Ein Konzept bezüglich der Errichtung von Reihenhäusern wurde nicht erstellt und der angedachte Plan wurde auch nicht weiter verfolgt.

Nachdem der Fehler bezüglich des Kaufvertrages vom 29.7.1999 entdeckt worden war, kam es mit Nachtrag (Abänderung) vom 30.4.2002 zu einer Rückabwicklung des ursprünglichen Kaufvertrages und zum Verkauf eines Teils der "richtigen" Liegenschaft EZ 2345 inklusive Gebäude.

Im Zuge des Nachtrags (Abänderung) vom 30.4.2002 wurde tatsächlich nur ein Teil der Liegenschaft EZ 2345 nach Abteilung der Grundstücke 456 und 567 verkauft, und zwar der Teil, der im Teilungsplan des Prof Gu vom 28.8.2001 mit "rot A, bestehend aus dem prov Grundstück 456", bezeichnet wird. Der andere Teil wird im Teilungsplan als "rot B, bestehend aus dem prov Grundstück 567", bezeichnet. Laut Nachtrag zum Kaufvertrag vom 30.4.2002 erklärt die Verkäuferin die ausdrückliche Einwilligung, dass das im Teilungsplan mit 456 bezeichnete Grundstück Bauplatz rot "A" von der EZ 2345 abgeschrieben und eine neue Einlage für dieses Grundstück eröffnet wird. Der Teilungsplan war mit Bescheid des Magistrats der Stadt Wien vom 21.3.2002 genehmigt worden. Das Grundstück war geteilt worden in die

Bauplätze "rot A, bestehend aus dem provisorischen Grundstück 456" (dann verkauft an Hrn Hwg) und "rot B, bestehend aus dem provisorischen Grundstück 567".

Nach erfolgter Teilung hatte die Liegenschaft, die von Hrn Hwg erworben wurde, die (neue) EZ 6789 mit dem Grundstück Nr 456, bestehend aus Baufl Gebäude (Villa) mit 154 m² und Baufl Gebäude (begrünt) mit 305 m², sohin gesamt 459 m² Grundstücksfläche.

Die Liegenschaft EZ 2345, die noch im Besitz der Bw stand, bestand aus den Grundstücken Nr 567 (rot B) mit 425 m² und Nr 123, 234, 345 (die drei letzteren von EZ 1234 abgeschrieben und EZ 2345 zugeschrieben) mit 381 m², sohin gesamt 806 m².

Diese unbebaute Liegenschaft wurde von der Bw nicht verändert und im Dezember 2002 an die Familie Sc um ATS 4,700.000,-- verkauft. Dieser Kaufvertrag wurde von der Bw trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Mit Kaufvertrag vom 7.12.1999 erwarb die Bw 2 Eigentumswohnungen in Wn, Pg., und zwar Top 35 mit 59,55 m² inklusive Terrasse und Top 37 mit 55,08 m² inklusive Terrasse um den Betrag von gesamt ATS 3,500.000,--, wobei auf jede Wohnung der Betrag von ATS 1,750.000,-- entfiel.

Der Erwerb der Wohnungen wurde zum Großteil mit Fremdkapital finanziert.

Die Wohnung Top 37 war zum Zeitpunkt des Ankaufs vermietet.

Ab Beginn des Jahres 2000 wurden die Wohnungen bis 2003 vermietet und Einkünfte daraus erzielt. Im Jahr 2005 waren beide Wohnungen jedenfalls bestandfrei. Die Wohnung Top 37 wurde am 26.4.2005 um den Betrag von € 50.000,-- (ATS 688.015,--) verkauft.

Die (reinen) Einkünfte aus Vermietung (ohne Kreditzinsen) betrugen gemäß Überschussrechnung der Liegenschaftsverwaltung im Jahr 2000 ATS 101.354,73,--, im Jahr 2001 ATS 110.131,22 und im Jahr 2002 € 4.916,17,--.

Ab 2003 waren die Wohnungen bestandfrei und in diesem Jahr wurde gemäß Überschussrechnung der der Liegenschaftsverwaltung ein Verlust von € 2.342,44,-- erzielt.

Für das Jahr 2000 wurde letztmalig eine Einkommensteuererklärung abgegeben.

Weitere Einkommensteuererklärungen, eine Prognoserechnung oder weitere Belege wurden trotz wiederholter Aufforderung nicht vorgelegt.

Die Einnahmen/Ausgaben Rechnung für das Objekt Cg ergibt einen beträchtlichen Verlust gemäß folgender Aufstellung.

Kauf Cg im Jahr 1997 um	ATS	14,700.000
Eintragungsgebühr 1997	ATS	147.000
Grest 1997	ATS	514.500
Vermittlungskosten 1997	ATS	529.200
Teilungskosten ca	ATS	20.300
Anschaffungskosten exklusive Finanzierung	ATS	15,911.000
Zinsen 1997	ATS	645.260
Zinsen 1998	ATS	496.239

Zinsen 2000 anteilig	ATS	420.550
Anschaffungskosten inklusive Finanzierung	ATS	17,924.734
Verkauf Cg 1999 1. Rate	ATS	3,500.000
2. Rate aus Verkauf 1999, Zufluss 2000	ATS	3,500.000
Verkauf restliches Grundstück im Jahr 2002	ATS	4,700.000
Verkauf Cg gesamt	ATS	11,700.000
Verlust	ATS	6,124.734

Auch bei einer ausschließlichen Eigenfinanzierung wäre daher ein tatsächlich erwirtschafteter Verlust aus dem Verkauf der Liegenschaft iHv ca ATS 4,200.000,-- entstanden.

Rechnet man noch den Verlust aus dem Verkauf der Wohnung Top 37 in Pg. dazu – (Anschaffungskosten ATS 1,750.000,--, Verkaufspreis 688.000,--, Verlust bei Eigenfinanzierung daher 1,062.000), so beträgt der Verlust gesamt – selbst unter der Prämisse ausschließlicher Eigenfinanzierung – ca ATS 5,200.000,--.

Bei der gegebenen Fremdfinanzierung beträgt der Verlust von 1997 – 2005 entsprechend mehr.

Die Überschussrechnung hinsichtlich Vermietung der beiden Eigentumswohnungen in der Pg. gliedert sich wie folgt, wobei es sich um eine Schätzung handelt, da die entsprechenden Unterlagen von der Bw trotz Aufforderung nicht vorgelegt wurden (alle Beträge in ATS).

	2000	2001	2002	2003
Einnahmen	140.034,84	164.129,43	128.992,01	38.410,78
Betriebskosten	38.680,11	53.998,21	61.344,10	70.643,45
Zinsen 25%	148.000,00	198.000,00	162.000,00	
Verlust	44.645,27	87.868,78	94.352,09	32.232,67

Die Tätigkeit der Bw übersteigt nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung. Das Tätigwerden der Bw überschreitet nach Art und Umfang nicht jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Die Tätigkeit entspricht nicht dem Bild, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht.

Die Bw übt daher keinen gewerblichen Grundstückshandel aus.

Sie erzielt aber auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Art der Vermietungstätigkeit betreffend 2 Eigentumswohnungen in Pg. lässt die Erwirtschaftung eines positiven Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von ca 20 Jahren nicht erwarten.

Die Bw hat ihr Streben nach Gewinnerzielung nicht ausreichend dokumentiert. Eine Prognoserechnung wurde nicht abgegeben, weitere angeforderte Unterlagen nicht vorgelegt. Die Bw hat keine Schritte gesetzt, um die Wohnungen neu zu vermieten und wieder Einnahmen zu erzielen. Die Ertragsfähigkeit ist nicht gegeben.

Es liegt bezüglich Vermietung keine Einkunftsquelle vor.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweismwürdigung.

Die Daten der Bw beruhen auf ihren eigenen Angaben und sind auch dem Firmenbuch zu entnehmen.

Dass an der Geschäftsanschrift der Bw keine Hinweise auf eine Firma etc zu finden sind, wurde vom FA im Zuge einer Nachschau festgestellt und blieb unwidersprochen.

Dass so gut wie keine Werbemaßnahmen getätigt wurden, blieb unbestritten.

Dass kein Gewerbeschein für die Bw oder Fr S vorliegt, wurde durch Ermittlungen vom FA festgestellt und blieb unbestritten.

Die Feststellungen betreffend Fr S sind nicht strittig.

Der Kaufvertrag bezüglich des Erwerbs zweier neben einander liegender Liegenschaften von der Fam K wurde vorgelegt.

Dass der Erwerb der Liegenschaft mit Fremdkapital erfolgte, wurde von der Bw vorgebracht und vom FA bestätigt.

Die Honorarnote betr Vermittlung der Liegenschaft(en) erliegt in den Akten des FA; der Flächenwidmungsplan ist öffentlich einsehbar und das FA fertigte eine Kopie für den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung an. Die Beschaffenheit des auf der Liegenschaft befindlichen bewohnbaren Gebäudes wurde vom FA festgestellt. Dass die für die Bw nach dem Verkauf der Villa zur Verfügung stehenden Fläche ca 145 m² beträgt, ergibt sich aus den vorliegenden Unterlagen.

Der Kaufvertrag an Hrn H liegt vor.

Dass die Vertragsparteien ursprünglich beabsichtigt hatten, die Liegenschaft EZ 1172 inklusive Wohnhaus zu übertragen, wurde sowohl vom Vertreter der Bw im Berufungsverfahren als auch vom als Zeugen einvernommenen (mit Ausnahme des Berufungsverfahrens) steuerlichen Verteter der Bw ausgeführt.

Zum Plan, Reihenhäuser zu errichten, ist auszuführen, dass nach der Rechnung der Fa A&B GmbH und der diesbezüglich unwidersprochenen Feststellung der Vertreterin des FA in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat der erste Teilungsplan erst mehr als 3 Jahre nach Ankauf der Liegenschaft erstellt wurde. Daher kann denklogisch die konkrete Erwägung, Reihenhäuser zu errichten, erst mit 2001 datiert werden. Die diesbezüglichen Aktivitäten der Fa A&B KG sind aktenkundig. Andere Aktivitäten bezüglich der Errichtung von Reihenhäusern sind nicht feststellbar. Nach Aussage des als Zeugen einvernommenen seit Gründung der KEG steuerlichen Vertreters der Bw ist ihm kein Konzept bezüglich der Errichtung von Reihenhäusern bekannt. Daher geht der Berufungssenat davon aus, dass es kein derartiges Konzept gibt. Ansonsten wäre es vorgelegt worden. Auch von einem derartigen Konzept der Vertragsserrichterin hätte der als Zeuge einvernommene steuerliche Vertreter der Bw wissen müssen. Dazu kommt noch, dass auf der unbebauten Fläche keine

Reihenhäuser errichtet hätten werden dürfen, nur Kleingartenhäuser, und die Möglichkeit der Umwidmung als wenig wahrscheinlich eingestuft werden muss, da sich in unmittelbarer Nähe des Grundstücks ein Spital befindet. Auch sind diesbezügliche Aktivitäten nicht feststellbar und wurden nicht einmal behauptet.

Pläne (Entschlüsse) sind innere Handlungen, die nur durch äußere Handlungen für Dritte erkennbar sind und dadurch objektiviert werden können. Nur von den äußeren Handlungen kann auf die inneren Pläne geschlossen werden. Daher geht der Berufungssenat davon aus, dass die Erwägung, Reihenhäuser zu errichten, nicht weiter verfolgt wurde, da keine derartigen Handlungen erfolgten. Auch der als Zeuge einvernommene steuerliche Vertreter der Bw führte aus, dass "das Projekt bei dieser Verwertungsart nicht mehr rentabel gewesen wäre."

Nachdem die Erwägung, Reihenhäuser zu errichten, aus mehreren Gründen nicht weiter verfolgt wurde, hat man nicht versucht, ein Einfamilienhaus oä. auf der (nach Rückabwicklung) zur Verfügung stehenden bebaubaren Fläche von ca 145 m² zu errichten, sondern man hat den nackten Grund und Boden mit Verlust abverkauft, (nachdem man schon die Villa mit Verlust abverkauft hatte), eine Vorgangsweise, die nach der Verkehrsanschauung nicht der eines gewerblichen Grundstückshändlers entspricht.

Dass der ursprüngliche Kaufvertrag rückgängig gemacht bzw abgeändert werden musste, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw und den vorgelegten Unterlagen. Um den Verkauf wie ursprünglich geplant durchführen zu können, musste nach dem Vorbringen der Bw auch ein Teilungsplan der Liegenschaft erstellt werden.

Der abgeänderte Kaufvertrag liegt vor.

Dass die Liegenschaft von der Bw nicht verändert wurde und im Dezember 2002 um ATS 4,700.000,-- verkauft wurde, wurde vom FA ermittelt und ist unbestritten. Der entsprechende Kaufvertrag wurde trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Der Erwerb der Eigentumswohnungen ist unstrittig. Der entsprechende Kaufvertrag liegt vor. Bezüglich der Finanzierung ist nach dem Vorbringen der Bw und den Ermittlungen der Bp des FA davon auszugehen, dass der Großteil mit Fremdkapital finanziert wurde. Genaue Nachweise wurden nicht erbracht.

Dass die Wohnung Top Nr 37 zum Zeitpunkt des Erwerbs vermietet war, wurde von der Vertreterin des FA vorgebracht und blieb unbestritten. Dass die Wohnungen ab Beginn des Jahres 2000 bis 2003 vermietet waren, ist aus den Abrechnungen der Hausverwaltung ersichtlich, ebenso wie die Einnahmen daraus und die Betriebskosten. Nachher gab es offenbar keine Einnahmen aus Vermietung mehr. Entsprechende Steuererklärungen oder Belege wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Dass beide Wohnungen 2005 bestandfrei waren, wurde vom als Zeugen einvernommenen

steuerlichen Vertreter der Bw vorgebracht.

Dass die Wohnung Top 37 am 26.4.2005 um den Betrag von € 50.000,-- verkauft wurde, wurde vom FA ermittelt und blieb unwidersprochen.

Die Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärungen, Prognoserechnung und weiteren Belegen sind im Arbeitsbogen Betriebsprüfung abgelegt.

Dass die Einnahmen/Ausgaben Rechnung für die Liegenschaft(en) Cg einen beträchtlichen Verlust ergibt, ist aus dem unwidersprochenen Zahlenmaterial ersichtlich. Die Höhe der Zinsen wurde vom FA ermittelt.

Diese Einnahmen/Ausgaben Rechnung wurde dem als Zeugen einvernommenen steuerlichen Vertreter vom FA zur Stellungnahme übermittelt. Er gab vorerst keine Stellungnahme ab, in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat bestätigte er auf Frage der Vertreterin des FA die Richtigkeit des Zahlenmaterials und des diesem zu Grunde gelegten Sachverhalts. Dass auch unter der Annahme ausschließlicher Eigenfinanzierung ein Verlust aus dem An- und Verkauf der Liegenschaft iHv ATS 4,200.000,-- entstanden wäre, ergibt sich rein rechnerisch. Dass die Eigentumswohnung Top 37 ebenfalls mit hohem Verlust verkauft wurde, ist unstrittig, ebenso wie die Höhe des Gesamtverlustes unter der Prämisse ausschließlicher Eigenfinanzierung von ca ATS 5,200.000,--.

Der Ankauf der Wohnung Top 35, die noch nicht verkauft wurde und den Verlust weiter erhöhen würde, wurde nicht angesetzt.

Die Schätzung der Überschussrechnung betreffend die Vermietung der Eigentumswohnungen ergibt sich aus den von der Bw vorgelegten Unterlagen der Hausverwaltung sowie aus der geschätzten Aufteilung der Kreditzinsen auf die Liegenschaft(en) Cg und die beiden Eigentumswohnungen. Weitere allfällige Werbungskosten, welche die Verluste noch erhöhen würden, wurden nicht angesetzt.

Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Eine umfangreiche Kauf- und Verkaufstätigkeit ist ein Indiz für ein planmäßiges Vorgehen und damit für eine nachhaltige zu gewerblichen Einkünften führende Tätigkeit. Entscheidend ist das im Einzelfall sich bietende Gesamtbild der Verhältnisse (s Erk VwGH v 26.7.2000, ZI 95/14/0161).

Von einer umfangreichen Kauf- und Verkaufstätigkeit kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein. Die Bw hat im Zeitraum von 1997 bis 2005 2 neben einander liegende Liegenschaften in 1 Ankaufsvorgang angekauft und 1 Teil 1999 und den Rest 2002 wieder verkauft. Weiters hat sie 1999 in 1 Ankaufsvorgang 2 Eigentumswohnungen erworben und 1 davon 2005 wieder verkauft. Weitere An- bzw Verkäufe wurden nicht getätigt. Reihenhäuser oä wurden nicht errichtet, die Liegenschaften wurden unverändert verkauft. Sowohl beim An- und Verkauf der beiden Liegenschaften als auch beim An- und Verkauf der Eigentums-

wohnung wurden – auch unter der Annahme ausschließlicher Eigenfinanzierung – durchwegs Verluste erzielt.

Im Zeitraum von 9 Jahren 2 Liegenschaften und 2 Eigentumswohnungen anzukaufen, die dann durchwegs (bis auf 1 Eigentumswohnung, die sich noch im Besitz der Bw befindet) mit Verlust verkauft werden, ist nicht gewerblich. Es ist auch kein planmäßiges Vorgehen erkennbar. Die vage Idee, Reihenhäuser zu errichten, konnte aus verschiedenen Gründen nicht verwirklicht werden und war dermaßen unkonkret, dass hier nicht von planmäßigem Vorgehen gesprochen werden kann. So handelt es sich iW um Flächen mit Kleingartenwidmung, die die Errichtung von Reihenhäusern erschweren bzw unmöglich machen. Es wurden auch keine Konzepte entwickelt etc. Wenn der langjährige steuerliche Vertreter der Bw als Zeuge aussagt, ihm seien keine Konzepte oä bekannt, so ist festzuhalten, dass er diese als steuerlicher Vertreter kennen müsste und dass es daher keine gibt, zumal er von der Bp des FA wiederholt aufgefordert wurde, fehlende Unterlagen etc zu übermitteln. Diesen Aufforderungen ist er nur schleppend und zum Teil nachgekommen.

Da es bei der Beurteilung nicht auf die ursprüngliche Absicht, sondern auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild ankommt (s Erk VwGH v 24.2.2005, ZI 2001/15/0159), ist der unkonkrete Plan der Bw irrelevant. Beratungsfehler fallen in die Sphäre der Bw und sind ihr zuzurechnen. Diese Fehler haben auch dazu beigetragen, nach Art und Umfang einen gewerblichen Grundstückshandel auszuschließen.

Die Tätigkeit der Bw ist auch nicht auf Dauer angelegt, da sich derzeit nur mehr 1 Eigentumswohnung im Besitz der Bw befindet.

Der Beobachtungszeitraum von 9 Jahren ist bei der vorliegenden Art der Tätigkeit ausreichend, um auch bei der wegen der dem Immobiliensektor immanenten längeren Umschlagsdauer gegebenen Notwendigkeit der längeren Beurteilung eines Grundstückshandels als gewerblich zu einer abschließenden Beurteilung zu gelangen.

Die Fremdfinanzierung der Objekte hat zwar Indizwirkung für gewerblichen Grundstückshandel, ist jedoch nicht ausschlaggebend, zumal andere Indizien im vorliegenden Fall gegen gewerblichen Grundstückshandel sprechen. So liegt keine gewerberechtliche Befugnis für den Handel mit Grundstücken vor; die Firma ist nicht nach außen in Erscheinung getreten, es gab kein Firmenschild oder Inserate bzw sonstige Werbemaßnahmen. Zumindest 1 Eigentumswohnung war zum Zeitpunkt des Ankaufs vermietet, was gegen eine baldige gewinnbringende Verwertung spricht. Dass die Komplementärin von ihrer Ausbildung her eine besondere Nahebeziehung zum Grundstückshandel aufweist, konnte nicht nachgewiesen werden. Die gleichzeitige Gründung von 2 Gesellschaften zur „Verwertung von Immobilien“ ist dafür nicht ausreichend.

Eine planmäßige, kaufmännisch betriebene gewerbliche Tätigkeit muss auch geeignet sein,

Gewinne abzuwerfen. Wenn selbst bei angenommener ausschließlicher Eigenfinanzierung hohe Verluste entstanden wären, ist diese Tätigkeit von der Art her nicht als gewerblich zu betrachten. Wenn der Umfang auch noch sehr gering ist wie im vorliegenden Fall, besteht kein Zweifel, dass die Betätigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über den Umfang einer privaten Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.

Auch bezüglich Vermietung liegen keine Einkünfte vor.

Es sind in den Jahren von 2000 bis 2003 nur Verluste aus Vermietung entstanden. Seit 2003 werden die Wohnungen nicht mehr vermietet, es können daher keine Einnahmenüberschüsse entstehen. Die objektive Ertragsfähigkeit ist nicht gegeben. Auch subjektiv ist die Ertragsfähigkeit nicht gegeben. Die Bw hat ihr Streben nach Gewinnerzielung nicht dokumentiert. Sie hat trotz Aufforderung keine Prognoserechnung vorgelegt. Auch Steuererklärungen wurden nach 2000 nicht vorgelegt. Die Bw hat keine Maßnahmen zur Weitervermietung der Wohnungen nachgewiesen. Sie hat vielmehr eine Wohnung veräußert. Dass die Nichtvermietung auf unvorhersehbaren Unwägbarkeiten beruht, wurde nicht einmal vorgebracht. Es muss daher angenommen werden, dass die Ergebnisse der letzten Jahre (Einnahmen von 0, nur Werbungskosten) auch in den nächsten Jahren erzielt werden, sodass ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren nicht erreichbar ist.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Der Begriff gewerblicher Grundstückshandel setzt voraus, dass es sich bei der Tätigkeit um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handeln muss. Gemäß § 23 Z 1 EStG 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 im Sinne des § 22 EStG anzusehen ist.

Eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird, ist nach der Judikatur des VwGH dann gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Dies 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. Es 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 Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögenswertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. (S oben Sachverhalt und Beweiswürdigung).

An Zeugen wurden von der Bw beantragt:

Fr Ve in der Berufung vom 17.8.2004 und in der mündlichen Berufungsverhandlung am

7.11.2005;

Fr S mit Schriftsatz vom 9.9.2005, eingelangt am 12.9.2005;

Dr. T mit Schriftsatz vom 9.9.2005, eingelangt am 12.9.2005 und in der mündlichen Berufungsverhandlung am 7.11.2005;

Mag. Hr mit Schriftsatz vom 9.9.2005, eingelangt am 12.9.2005.

Dazu ist folgendes auszuführen.

Der Berufungssenat fasste am 12.10.2005 den Beschluss, die Berufungsverhandlung zu vertagen, ua deswegen, weil der Schriftsatz der Bw vom 9.9.2005, indem die Einvernahme von Fr S, Dr. T und Mag. Hr beantragt wurde, erst am 12.9.2005, dem Tag der mündlichen Berufungsverhandlung, beim UFS einlangte und daher nicht mehr ausreichend gewürdigt werden konnte. Die Hauptbeteiligte Fr S sollte nach Aussage des steuerlichen Vertreters der Bw bereits die Verhandlung am 12.9.2005 wahrnehmen, lasse sich jedoch krankheitsbedingt entschuldigen;

In der Vorladung zur mündlichen Verhandlung am 7.11.2005 wurde explizit ausgeführt, dass die von der Bw beantragten Zeugen von Amts wegen nicht vorgeladen würden und dass der Bw ersucht werde, diese zur mündlichen Verhandlung oder früher stellig zu machen.

Dies gilt für alle von der Bw beantragten und oben angeführten Zeugen, auch für Fr Ve.

Es ist daher der Sphäre der Bw zuzurechnen, wenn sie die Zeugen, die sie beantragt hat, nicht stellig gemacht hat. Erschienen ist nur Mag. Hr.

Die Bw hat daher freiwillig auf die Einvernahme weiterer Zeugen verzichtet.

Die Einvernahme der von der Bw beantragten Zeugen von Amts wegen war nach Ansicht des Berufungssenates nicht notwendig, da deren Aussagen nach dem Verfahrensstand nichts zur Lösung gegenständlichen Sachverhaltes beitragen hätten können.

So sollte Fr Ve lt Berufung zum Thema "Reihenhäuser" befragt werden. Die diesbezügliche Tätigkeit der Fa A&B KG, für die die beantragte Zeugin tätig war, ist jedoch aus der vorliegenden Rechnung ersichtlich und steht außer Streit. Weitere Tätigkeiten dieser Firma sind nicht erkennbar und wurden auch nicht behauptet. Dass der vage Plan, Reihenhäuser zu errichten, vorhanden war, wurde vom Berufungssenat festgestellt.

Wenn in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vorgebracht wird, durch die Einvernahme von Dr. T sowie Fr Ve solle dokumentiert werden, warum eine Verzögerung eingetreten sei und eine Verwertung der ggstdl Liegenschaft(en) nicht früher habe vorgenommen werden können, so ist festzuhalten, dass die Gründe für die Verzögerung zum Einen jedenfalls in der Sphäre der Bw liegen, da Beratungsfehler der Bw zuzurechnen sind und Handlungen des Vertreters für den Vertretenen wirken; zum Anderen ist die eingetretene Verzögerung auch nicht allein entscheidungsrelevant. Hätte die Bw die Liegenschaft(en) früher mit demselben Verlust veräußert, hätte dies wohl kaum etwas an der Beurteilung durch

den UFS geändert. Zu den "Kunstfehlern", die durch Dr. T nach dem Vorbringen der Bw verursacht worden seien, ist nochmals festzuhalten, dass dies Fehler des Vertreters sind, die für den Vertretenen wirken. Für den objektiv, nach außen erkennbaren Sachverhalt ändert sich durch die Person, die als Vertreter Fehler verursacht, nichts, egal ob steuerliche Vertreter, Beteiligte oder Rechtsvertreter. Außerdem ist davon auszugehen, dass kaufmännisch agierende Personen (vertretungsbefugte Geschäftsführer einer KEG) die Berater sorgfältig auswählen und Verträge sorgfältig überprüfen.

Dass Fr S, die Hauptbeteiligte an der Bw und vertretungsbefugt, nicht als Zeugin aussagte, ist der Sphäre der Bw zuzurechnen. Die Bw wurde zu Händen ihres jeweils zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreters sowohl für die Verhandlung am 12.9.2005 als auch am 7.11.2005 ordnungsgemäß vorgeladen. Wenn die Bw jedesmal durch den steuerlichen Vertreter, der von der Hauptbeteiligten bevollmächtigt wurde, repräsentiert wird, ist davon auszugehen, dass die Hauptbeteiligte nichts Wesentliches zum Sachverhalt beitragen kann oder will. Auch das Thema, zu dem sie hätte aussagen sollen, ist nicht bekannt. Der Berufungssenat sieht daher keinen Anlass, von Amts wegen weitere Zeugen einzunehmen. Der Sachverhalt ist klar und eindeutig. Das tatsächliche Geschehen in der Wirklichkeit steht fest und ist durch die vorliegenden Unterlagen und Parteienvorbringen ausreichend dokumentiert.

Bemerkt wird, dass die Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung auch deshalb erfolgte, da der Vertreter der Bw erst ganz kurz vor der ersten Verhandlung zum Vertreter bestellt worden war und er daher noch kein ergänzendes Vorbringen erstatten konnte. Dies sollte ihm ermöglicht werden.

Durch die Einvernahme des langjährigen steuerlichen Vertreters erlangte der Berufungssenat endgültig Gewissheit über den entscheidungserheblichen Sachverhalt.

Zum Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle betreffend Vermietung der Eigentumswohnungen ist auszuführen.

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) Liebhaberei ist 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).

§ 3 (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Ein-

nahmen 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 von zwei Eigentumswohnungen stellt daher 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.

Im ggstdl Fall lässt die Art der Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren nicht erwarten (s oben); demnach ist Liebhaberei ab Beginn der Betätigung anzunehmen.

Auch umsatzsteuerlich liegt Liebhaberei vor. (S § 2 Abs 5 UStG; § 6 LIVO).

Wie das FA richtig und unwidersprochen feststellte, erfolgt eine Vorschreibung der Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung, soweit die Umsatzsteuer in den Mietverträgen gesondert ausgewiesen wurde. (S Tz 15 Bp Bericht).

Zum Verfahren ist auszuführen.

§ 274 BAO 1. Satz lautet: "Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. ..."

Die Einkünfte 1997 wurden mit Bescheid vom 11.10.1999 mit 0 festgesetzt. In weiterer Folge brachte die Bw am 11.11.1999 eine Berufung gegen diesen Bescheid ein, das FA erließ eine BVE und die Bw stellte mit Schreiben, beim FA eingelangt am 22. 6.2001, den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Nach durchgeführter Bp wurde das Verfahren hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung wiederaufgenommen und ua der Bescheid gem § 92 Abs 1 lit b BAO für die Jahre 1997 bis 2002, wonach die Tätigkeit der KEG keine Einkunftsquelle darstelle, erlassen.

Der Bescheid vom 11.10.1999 wurde daher durch den Bescheid vom 23.6.2004 ersetzt. Die Berufung vom 11.11.1999 richtet sich daher auch gegen den Bescheid vom 23.6.2004.

Die Berufung vom 17.8.2004 ist, soweit sie sich gegen den Bescheid betreffend Einkünfte 1997 richtet, als Berufungsergänzung zu werten.

Zur Wiederaufnahme betreffend Feststellung 1997 ist auszuführen.

§ 303 Abs 4 BAO lautet:

“Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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.“

Wie das FA in der Stellungnahme zur Berufung unwiderlegt ausführte, wurden alle Unterlagen (mit Ausnahme Kaufvertrag Liegenschaft und Vermittlungs-Honorarnote) erstmals im Prüfungsverfahren dem FA vorgelegt. Es handelt sich dabei ua um den Vertrag über den Verkauf eines Teils der 1997 gekauften 2 Liegenschaften, den Kaufvertrag betreffend den Ankauf von 2 Eigentumswohnungen, Abrechnungen der Hausverwaltung für die vermieteten Wohnungen, Bankbestätigung über Anlastung von Zinsen etc.

Diese Tatsachen bzw Beweismittel sind neu hervorgekommen und wurden im Verfahren nicht geltend gemacht. Sie waren geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid, nämlich die Nichtfeststellung der Einkünfte, hervorzurufen. Der Ermessensgebrauch wurde im Bp-Bericht ausreichend begründet.

Im übrigen ist festzuhalten, dass eine Nichtzulässigkeit der Wiederaufnahme der Bw nichts nützen würde; in diesem Fall würde nämlich der Bescheid vom 11.10.1999, in dem die Einkünfte 1997 mit 0 festgesetzt worden waren, wieder aufleben und müsste über die dagegen eingebrachte Berufung vom 11.11.1999 vom UFS abgesprochen werden, wobei der Bescheid in jeder Richtung abgeändert werden könnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Dezember 2005