



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1271-W/06,
miterledigt RV/1272-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 27. September 2005 und 27. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9, 18, 19 Klosterneuburg vom 13. September 2005 und 3. April 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 24. Oktober 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Fragebogen anlässlich der Gründung der Gesellschaft wurde als gewerbliche Tätigkeit angegeben:

„Errichtung von Dachbodenausbauten mit anschließendem Verkauf bzw. Vermietung“

Im Schreiben vom 5.7.1994 wurde angegeben:

„Am 28.6.1994 wurde durch Dr. I. S. in 9999 Wien, X. Y. Gasse 00, die Dachbodenfläche erworben.

*Dies geschah zu 50% im eigenen Namen und zu 50% treuhändig für Herrn Z. L., ...
Geplant ist der Ausbau des Dachbodens und die anschließende Vermietung sowie je nach Liquiditätslage der Verkauf von Wohnungen.“*

1994 wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv ATS 92.366,10,-- erklärt. Die Einnahmen betrugen 0.

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

1995, 1996 und 1997 wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diesem Objekt iHv ATS 213.629,00,-- , ATS 238.188,-- und ATS 265.244,-- erklärt. Die Einnahmen betrugen jeweils 0. In die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften wurden auch jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend eines Objekts in 8888 T. aufgenommen.

Anlässlich eines Vorhalteverfahrens 1995, 1996 und 1997 brachte die Bw. vor:

„Der Dachbodenausbau ... wird im März 2000 beendet sein und dann die Vermietung erfolgen. Es hat sich wegen Anrainereinsprüchen der Baubeginn erheblich verzögert.

Die Prognoserechnung liefert folgendes Bild:

Mieteinnahmen: 428 m² á S 100 p.m. = S 513.600,--

Finanzierung: 13.000.000,-- werden

nach Fertigstellung in SFR umfinanziert zu 2,5% = S 325.000

Cash Flow S 188.600,--

AfA 1,5% v ca. 12.400.000,-- = S 186.000,--

Überschuss bereits im 1. Jahr S 2.600,--“

Die Ergebnisse ggstdl Objekts wurden erklärungsgemäß veranlagt. Die Einkünfte aus der Vermietung des Objekts in T. wurden vom Finanzamt (FA) ausgeschieden, da sie beim Lagefinanzamt K. zu erklären und festzustellen seien.

1998 wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv ATS 360.140,82,-- erklärt. Die Einnahmen betrugen 0.

Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 8.8.2000 vorläufig. Mit Bescheid vom 3.4.2006 wurde der Bescheid für endgültig erklärt und die Einkünfte mit 0,-- festgesetzt, da Liebhaberei vorliege. Gegen diesen Bescheid wurde berufen. Das Berufungsverfahren wurde vom FA gem § 281 BAO ausgesetzt.

In den Jahren 1999, 2000, 2001 und 2002 wurden laut Einnahmen- und Ausgabenrechnungen aus der Vermietung ggstdl Objekts Einnahmen von 0,-- und Ausgaben von 0,-- erzielt. In Beilagen zu den Steuererklärungen „Anlagevermögen Vermietung und Verpachtung“ wurde betreffend Dachbodenausbau in jedem Jahr gleichlautend erklärt:

„Dieses Dachgeschoß sollte vorerst vermietet werden. Durch die lange Bauverzögerung und dem damit verbundenen Liquiditätsengpass wird dieser nun voraussichtlich doch veräußert werden müssen. Aus diesem Grund werden ab sofort die Zinsen aktiviert und es wird kein Vorsteuerabzug vorgenommen, bis die tatsächliche Nutzung (auch im Sinne des § 6 (2) UStG)

feststeht.“

In der Beilage zur Steuererklärung 2002, eingebracht am 21.4.2004, wurde an den gleichlautenden Wortlaut folgender Passus angefügt:

„... Es wird entweder parifiziert und abverkauft oder der Dachboden als Ganzes verkauft. Es liegen damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.“

Die Einkünfte dieser Jahre wurden vom FA mit Bescheiden vom 15.9.2003 vorerst vorläufig mit 0,-- festgestellt und mit Bescheiden vom 21.3.2006 für endgültig erklärt.

Gegen diese Bescheide wurde das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Das Berufungsverfahren wurde vom FA gem § 281 BAO ausgesetzt.

Im Jahr 2003 wurden negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung ggstdl Objekts iHv € 488.937,43,-- erklärt.

In einer Beilage zur Steuererklärung wurde ggstdl Liegenschaft als Umlaufvermögen mit einem ursprgl Wert inkl Zugang 2003 von 1.118.937,43,-- geführt. Als Abwertung wurde ein Betrag von 488.937,43,-- erklärt, sodass der Wert der Liegenschaft schließlich 630.000,00,-- betrug.

Zur Abwertung wurde angeführt:

“Die Verkaufsverhandlungen zum jetzigen Zeitpunkt (8/2005) zeigen, dass lediglich ein Preis von maximal EUR 630.000 erzielbar sein wird. Es gibt derzeit zwei potentielle Käufer zum Preis von 630.000 und 600.000 Euro. In den nächsten Wochen ist mit dem Vertragsabschluss zu rechnen. Aus diesem Grund erfolgt die Wertberichtigung auf 630.000 Euro.“

In der Gewinn- und Verlustrechnung wurde bei Erlösen von 0 die Abwertung als Verlust erklärt.

Im vorläufigen Bescheid vom 13.9.2005 setzte das FA Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0 an.

In der Bescheidbegründung wurde angeführt:

“Da sich die Liegenschaft ... im Privatvermögen befindet, haben Wertänderungen keine steuerliche Auswirkung. Daher ist eine Teilwertberichtigung nicht möglich.“

In der Berufung gegen diesen Bescheid, beim FA eingelangt am 27.9.2005, wurde vorgebracht:

“... In den Vorjahren wurde (ebenfalls in den Beilagen zur Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften) bereits festgestellt, dass das Vorhaben der Vermietung aufgegeben wird, weil die Ausfinanzierung nicht möglich ist. Es war geplant, das Objekt fertig zu stellen, zu parifizieren (womit nach ständiger Judikatur Einkünfte aus „Gewerbebetrieb“ vorliegen) und zu verkaufen.

Da in den Vorjahren alle Kosten zu aktivieren waren, ergab sich natürlich weder ein Gewinn noch ein Verlust. Der Verkauf der noch unfertigen Liegenschaft muss jetzt erfolgen, weil die Bank die Ausfinanzierung nicht vornimmt und hat damit die Wertberichtigung des Ansatzes der unfertigen Arbeiten einen entsprechenden Verlust erzeugt. Die Bank hat auch einen entsprechenden Nachlass der Forderungen zugesagt für den Fall, dass der Verkauf der Liegenschaft zu den bilanzierten Bedingungen erfolgt.

Diese Zusage erfolgt erst 2005 und wird damit auch erst 2005 realisiert. In der Steuererklärung wurde daher, fehlerhaft, der Verlust bei den Einkünften aus „Vermietung und Verpachtung“ an Stelle bei den Einkünften aus „Gewerbebetrieb“ eingetragen. ...

Es möge der bekämpfte Bescheid insoweit abgeändert werden, als der bilanzierte Verlust bei den Einkünften aus „Gewerbebetrieb“ zum Ansatz gelangt.“

Das FA erließ am 21.3.2006 eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) und führte darin aus:

„... Eine Tätigkeit ist grundsätzlich nicht schon dann als gewerblich ... anzusehen, wenn sie selbstständig, 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 der Fall, wenn das Tätigwerden des Stpfl. nach Art und Umfang deutlich jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, wenn also durch die Marktteilnahme nach Art und Umfang ein Bild erzeugt wird, das der privaten Vermögensverwaltung fremd 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.

Nach der Anzahl der veräußerten Objekte ist auch auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen, wobei eine mehrjährige Betrachtung anzustellen ist. Der An- und Verkauf von Grundstücken in verhältnismäßig kurzer Zeit, wie zB bei Grundstücksumsätze innerhalb von 2 Jahren, stellt lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH einen gewerblichen Grundstückshandel dar. Für eine gewerbliche Tätigkeit spricht die planmäßige Aufeinanderfolge einer Mehrzahl von Grundstücksan- und verkäufen. Die zeitliche Komponente stellt ein hauptsächliches Abgrenzungskriterium dar. Weitere Komponenten sind ua die Kreditaufnahme, die Tätigkeit des Stpfl in derselben Branche, die Einschaltung von Inseraten und Vermittlern.

Im Jahr 1994 wurde der Dachboden im Haus ... erworben. Der Dachboden sollte nach fertig gestelltem Ausbau der Einkünftezielung Vermietung & Verpachtung dienen.

Aufgr. eines Vorhaltes zur StErkl 1997 wurden Sie um Bekanntgabe ersucht, ab wann mit positiven Einkünften aus V&V gerechnet werden kann und Sie wurden um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht. In der Beantwortung vom 6.10.1999 teilten Sie mit, dass der

fertig gestellte Dachbodenausbau im März 2000 beendet sein und anschließend mit der Vermietung begonnen werden wird. Eine Prognoserechnung wurde nicht abgegeben.

Mit Abgabe der StErkl 1999 am 17.5.2001 wurde angemerkt, dass aufgr von Finanzierungsproblemen ein Verkauf nicht ausgeschlossen werden kann.

Im Jahr 1999 wurden erstmals Herstellungskosten geltend gemacht (5 Jahre nach Ankauf des Dachbodens).

In der Beilage zur Steuererklärung 2002 wird von der bisherigen Absicht, dass der ausgebaute Dachboden vermietet werden soll, abgegangen und es wird die Absicht zur Veräußerung des Dachbodens kundgetan.

Die Tätigkeit überschreitet nach Art und Umfang nicht jenes Ausmaß, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist und nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Aufg. der Aktenlage kommt das FA zu der Ansicht, dass keine gewerblichen Einkünfte vorliegen, sondern Einkünfte aus Vermietung & Verpachtung.

Da weiterhin Einkünfte aus Vermietung & Verpachtung vorliegen und der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln ist, ist ein Übergang auf Bilanzierung nicht zulässig; auf § 4 Abs 10 EStG wird verwiesen.

Auf die außerbetrieblichen Einkunftsarten ... sind die Gewinnermittlungsvorschriften grundsätzlich nicht anzuwenden.

Der Teilwertbegriff des § 6 EStG ist daher nur bei betrieblichen Einkunftsarten anwendbar; und der Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert kommt nur beim Vermögensvergleich gemäß § 4 (1) EStG (bzw. § 5 EStG) in Betracht.

Die Berufung wird daher als unbegründet abgewiesen."

Im Vorlageantrag wird vorgebracht:

"Die Behörde schreibt, dass ... eine Prognoserechnung fehle. Im selben Schreiben wird im letzten Absatz genau die urgirte Prognoserechnung gegeben und bitte ich, diese zukünftig zu berücksichtigen.

Im Jahr 2000 und daher auch im Jahr 2001, dem Jahr der Einreichung der Steuererklärungen 1999 wurde im Anlageverzeichnis bekannt gegeben, dass eine Änderung der Vermarktung geplant ist und nicht zu vermieten sondern die Objekte zu sanieren und zu veräußern, was klar eine gewerbliche Tätigkeit darstellt. Es wurde daraufhin eine Planungsänderung durchgeführt weil zu vermietende Wohnungen anders zu bauen sind als zu veräußernde.

Durch widrige Umstände bei der Auswahl von Architekten und Baufirmen und letztlich der nicht ausreichenden Finanzierbarkeit ist das Objekt zu einem Verlustobjekt verkommen und konnte nur unter massiven Abschlägen mit entsprechenden Banknachlässen saniert werden.

Diese Banknachlässe wurden aber erst 2005 gewährt und sind auch gebunden an die Einhaltung der vereinbarten monatlichen Zahlungen, sodass frühestens 2005 der

entsprechende Ertrag zu bilanzieren ist. Die Teilwertabschreibung ist jedenfalls durchzuführen weil sonst der Behörde einwenden könnte, dass dieses nicht nachträglich anzusetzen sei und damit gegen die entstehenden Gewinne (durch Banknachlässe) zu verrechnen ist. Aus diesem Grund, um auch gleich eine Diskussion über das Jahr der Teilwertabschreibung hintanzuhalten wird gegen alle Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften das Rechtsmittel der Berufung eingelegt um alle Jahre offen zu halten.

Kriterien für die Gewerblichkeit in den Einkommensteuerrichtlinien:

In Rz 5413 ist es die wiederholte Veräußerung von Gegenständen. Dies geschah auch mit dem Dachgeschoß, das in zwei Etappen verkauft wird.

In Rz 5443 ist es die planmäßige, auf die Wiederveräußerung von Grundstücken gerichtete, Anschaffung. Spätestens mit der Erklärung 1999 ist dieser Tatbestand eingetreten und sind die Anschaffungskosten oder der niedrigere Teilwert zu bilanzieren.

In Rz 5444 ist es die Aufschließung (hier Sanierung), Parzellierung (mehrere Wohneinheiten) etc. Der Grund und Boden als Ware behandelt wird (hier zumindest ab 1999).

In Rz 5445 finden sich mehrere Kriterien, die ebenso entsprechen wie

- 1) hohe Fremdkapitalquote (hier wohl unbestreitbar),*
 - 2) wiederholte Veräußerung von Grundstücken. Ich bin mit Herrn Z. , für den ich hier 50% treuhändig halte, an mehreren solchen OEG's beteiligt, die sich ausschließlich mit der Sanierung und Veräußerung von solchen Objekten befassen, wie G.-gasse, H.-Straße, K.-Straße und dergleichen,*
 - 3) Verkaufsaktivitäten (es waren einige Immobilienmakler mit dem Verkauf beauftragt),*
 - 4) Betreiben einer Planung (was hier wohl auch nicht abgesprochen werden kann)*
- ...".*

Im Jahr 2004 wurde in der Beilage zur Steuererklärung ggstdl Liegenschaft als Umlaufvermögen mit einem Grund- und Gebäudeanteil zum 1.1.2004 iHv 630.000,-- geführt. Als Abwertung wurden 143.187,85 geltend gemacht, sodass die Liegenschaft gesamt mit 600.000,00,-- als Aktiva bewertet wurde. Bezüglich der Abwertung wurde ausgeführt:

"Die Verkaufsverhandlungen zum jetzigen Zeitpunkt (2/2006) zeigen, dass lediglich ein Preis von maximal EUR 600.000 erzielbar sein wird. Ein Teil des DG wurde 2005 verkauft und der zweite Teil folgt in den nächsten Monaten. 2005 erfolgt der bedingte Nachlass der ...

Sparkasse und ist bei Einhaltung der Zahlungen am Laufzeitende der entsprechende Erlös zu versteuern."

In der Gewinn- und Verlustrechnung war die Abwertung der Liegenschaft als Verlust ausgewiesen.

Im Bescheid des FA vom 3.4.2006 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 0 festgestellt. In der Begründung betreffend Feststellung der Einkünfte 1998 und 2004 wurde ausgeführt:

„Es wird auf die Ausführungen der schriftl. Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung betr. Feststellungsbescheid 2003 verwiesen, wonach es sich nicht um eine gewerbliche Tätigkeit, sondern um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt, wodurch die für das Jahr 2004 geltend gemachte Teilwertabschreibung steuerlich unzulässig ist und daher nicht anerkannt werden konnte. Hinsichtlich des für das Jahr 1998 geltend gemachten Werbungskostenüberschusses ist festzustellen, dass frühestens mit 1999, spätestens jedoch mit dem Jahr 2002 von der Absicht der Vermietung abgegangen bzw. erstmalig die Absicht der Veräußerung des Objekts kundgetan wurde, womit die Vermietung insgesamt als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren ist (infolge der Aufgabe der Vermietungsabsicht bei Vorliegen eines abgeschlossenen Zeitraumes) u. auch der für 1998 geltend gemachte Verlust nicht anzuerkennen war.“

In der Berufung wurde der Vorlageantrag betreffend 2003 als Begründung beigelegt.

In einer Beilage zur Steuererklärung 2005 wurde eine Abwertung betr ggstdl Liegenschaft iHv 50.000,00 erklärt, sodass die Liegenschaft mit 550.000,00 als Aktiva bewertet wurde. Zur Abwertung wurde ausgeführt:

“Erzielt wurden letztlich in zwei Tranchen lediglich nur 550.000 Euro.“

In der Gewinn und Verlustrechnung 2005 wurde ein Verlust von 130.953,78 erklärt und als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften geltend gemacht.

Der UFS erließ am 12.7.2007 einen Vorhalt folgenden Inhalts an die Bw:

„In Ihrem Antrag auf Vorlage der Berufung bringen Sie ua vor:

... Ich bin an mehreren solchen OEG's beteiligt, die sich ausschließlich mit der Sanierung und Veräußerung von solchen Objekten befassen, wie ...

Bitte geben Sie bekannt,

- wie die Steuernummer, der genaue Name, die Beteiligungsverhältnisse und die Adresse der Liegenschaft der jeweiligen OEG lautet

- welche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken in welchen Zeiträumen erzielt und wie diese versteuert wurden

- wann generell der Entschluss gefasst wurde, einen gewerblichen Grundstückshandel zu beginnen, welche Grundstücke davon umfasst waren (sind) und wie sich dieser Entschluss in objektiven Handlungen nach außen manifestierte

Weiters ...

- wie unter der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels die steuerliche Gewinnermittlung des Jahres 2006 betreffend der ... Liegenschaft ... ausgefallen wäre und ob der zweite Teil des DG schon verkauft wurde und wenn ja, zu welchem Preis
- warum das DG in 2 Teilen verkauft wurde und um welche Wohnungen (Tops) es sich handelt
- wann und in welcher Höhe (unter der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels) die Erträge aus der Veräußerung des DG Ihrer Meinung nach zu bilanzieren wären
- Ihre steuerliche Beurteilung der Wohnung Top 16, zeitweilig lautend auf Fr V. S. und Bekanntgabe, welches Verwandtschaftsverhältnis zu Dr. I. S. besteht

Weiters werden Sie ersucht, die entsprechenden Kaufverträge bez Veräußerung DG (in Kopie) vorzulegen.“

In der per e-mail eingebrochenen Vorhaltsbeantwortung wurde vorgebracht:

“... Mit Herrn Z. bin ich in der Sanierung G.-gasse AB OEG, St.Nr. XYZ verbunden gewesen. Diese Gesellschaft hat (was bei allen Beteiligungen die ich mit Herrn Z. eingegangen bin leider so war) mit massiven Verlusten geendet und sind die Verfahren teilweise bis heute nicht abgeschlossen. Weiters besitze ich nach wie vor eine Liegenschaft in T. zu jeweils 50% (Steuererklärung 2005 liegt bei). Diese wird aber wohl nicht verfahrensgegenständlich sein, weil diese bis dato nur vermietet wurde. Wegen der Liquiditätsprobleme wird diese Liegenschaft aber in Kürze ebenso verkauft werden müssen.

Der Entschluss zu parifizieren und zu veräußern wurde relativ bald gefasst, weil erkennbar war, dass über die Vermietung die Bankverbindlichkeiten nicht bedient werden können. Dies wurde auch in den Beilagen zur Steuererklärung 1999 kund getan ... Danach wurde nur mehr versucht das Objekt fertig zu stellen, damit ein ordentlicher Verkaufserlös erzielt werden kann. Die Baufirma N. hat allerdings zwar Anzahlungen genommen aber nur so schleppend bis gar nicht gearbeitet und auch die Nachfolgefirma O., von der ich dachte, dass dies nicht passieren könnte, weil ich dort ein Prüfungsmandat hatte und damit persönliche Beziehungen zu haben glaubte, war um nichts besser. Vielmehr läuft auch da heute noch ein Prozess, den ich niemals erwartet hätte. Insgesamt hat die Bank dann alle Finanzmittel gesperrt und uns zum Verkauf der unfertigen Liegenschaft gezwungen woraus natürlich die entsprechenden Verluste entstanden sind.

Die Steuererklärung 2006 wurde bereits abgegeben und lege ich Ihnen diese ... ebenfalls bei. Das Dachgeschoß wurde in zwei Teilen verkauft, weil die eine Wohnung (Top 16) faktisch fertig war. Es wurden dort nur Kleinigkeiten fertig gestellt und war die Wohnung damit verkaufsfertig. Es konnte damit auch ein höherer Erlös erzielt werden. Der andere Teil des Dachgeschoßes war nicht fertig gestellt und musste daher an einen Professionisten verkauft

werden, der die Fähigkeiten dazu hatte, dies zu beenden. Erst mit der Beendigung der Ausbauarbeiten wurde dann auch die Wohnung Top 16 verkauft.

Die Erträge habe ich mit dem jeweiligen Verkauf bilanziert. Eine vorzeitige Realisierung wäre meines Erachtens unrichtig, viel mehr habe ich mit der Erkenntnis, welche Preise nun tatsächlich erzielbar sein werden entsprechende Abwertungen vorgenommen. Zuvor wurden immer wieder Preise von Immobilienspezialisten genannt, die letztlich nicht erzielbar waren. Das war vielleicht auch mit ein Grund, weshalb sich der Verkauf letztlich auch entsprechend verzögert hat.

Die Bank hat darauf gedrängt, dass die fast fertige Wohnung aus dem Bestand ausgeschieden werden kann. Es sollte dafür ein eigener Kredit vergeben werden (was auch geschehen ist) um meine Bonität zu entlasten. Dazu war es notwendig die Wohnung zu übertragen und einen eigenen Abstattungskredit (der unter Wohnungskredit gelaufen ist) zu installieren. Nachdem klar war, dass das gesamte Projekt nicht so beendet werden kann wie es vorgesehen war, war diese Konstruktion natürlich auch hinfällig und wurde der gesamte Verkaufserlös der Wohnung an die Bank abgeliefert. Eine Rückschenkung habe ich nicht mehr durchgeführt wurde dies unnötige Gebühren verursacht hätte. Frau V. S. ist meine Tochter und hat diese aus der gesamten Konstruktion keinerlei Nutzen gezogen.

Die Kaufverträge ... werde ich ... an Sie weiterleiten."

Beigelegt war

- die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2005 betr Vermietung der Liegenschaft in T.. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen € 8.067,16,--,
- die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2006 betr ggstdl Liegenschaft. Demnach wurden negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 42.972,12,-- erklärt.
- die Beilage zur Feststellungserklärung 2006 für betriebliche Einkünfte. Demnach wurden Erträge von € 320.000,00 und Aufwendungen iHv € 362.972,12,-- erklärt.
- die Bilanz 2006. Demnach wurde ein Grund- und Gebäudeanteil zum 1.1.2006 von 550.000,00 und der Verkauf „Teilgebäude“ an B. von 320.000,00,-- bilanziert, sodass ein Wert von 230.000,00 als Aktiva verblieb. Zur Abwertung wurde ausgeführt:

"Erzielt wurden letztlich in zwei Tranchen lediglich nur 550.000 Euro. Der Rest fließt 2007."

In der Gewinn- und Verlustrechnung 2006 standen den Erlösen in gleicher Höhe Bestandsveränderungen gegenüber.

Später vorgelegt wurden

- der Kaufvertrag mit Herrn R. B. vom 10.1.2006, wonach die Eigentumswohnungen Top 17,18,19 und 20 an ggstdl Liegenschaft um den Preis von € 320.000,-- veräußert wurden
- der Kaufvertrag zwischen Fr V. S. und Hrn Dr. M. P. vom 18.12.2006, wonach die

Eigentumswohnung Top 16 an ggstdl Liegenschaft um den Kaufpreis von € 230.000,-- veräußert wird. Die Verkäuferin hatte die Wohnung mit Schenkungsvertrag vom 26.5.2000 erhalten.

In der am 24. Oktober 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung, zu der der Bw, wie im e-mail vom 24.10.2007 avisiert, nicht erschienen war, wurde von Seiten der Amtspartei ergänzend iw vorgebracht, es lägen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Mit dem Verkauf der Wohnungen Ende 2006 liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor. Bis dahin seien die Wohnungen nie vermietet worden und es seien durchwegs Werbungskostenüberschüsse erzielt worden. Die Wohnung Top 16, die im Mai 2000 von Dr. S. an seine Tochter verschenkt worden war, würde mit diesem Zeitpunkt aus dem Verrechnungskreis Vermietung und Verpachtung herausfallen. Die vorgelegte Prognoserechnung vom Oktober 1999 sei nicht aussagekräftig, da eine Cash Flow Berechnung angestellt wurde.

Die Absicht, einen Grundstückshandel zu begründen, könnte frühestens im Jahr 2004 durch die Abgabe der Beilage zur Steuererklärung 2002 angenommen werden. Aus der Beilage zur Steuererklärung 1999 sei diese Absicht nicht erkennbar, da es sich dabei nur um eine Eventualabsicht handle.

Es liege jedoch überhaupt kein gewerblicher Grundstückshandel vor, da die Merkmale eines solchen nicht gegeben seien.

Der Einwand, Dr. S. habe gemeinsam mit Hrn Z. eine Vielzahl von Objekten im gewerblichen Grundstückshandel, sei nicht stichhaltig, da es sich dabei nur um eine einzige OEG handle, was in Summe jedenfalls für die Annahme eines Grundstückshandels nicht ausreichend sei. Ansonsten habe Dr. S. nur geringere Beteiligungen als Kommanditist. Bei diesen Liegenschaften seien ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festzustellen. Bei vorliegendem Objekt sei man auf Grund der Fremdfinanzierung und der langen Bauphase in die Verlustzone geraten. Um diese Verluste im Privatvermögen steuerlich nutzen zu können, werde behauptet, einen gewerblichen Grundstückshandel eröffnet zu haben.

Umfang und Art der Betriebsführung würden gegen gewerblichen Grundstückshandel sprechen. Die Vermögensverwaltung sei im Vordergrund gestanden. Auf Grund der Finanzierungsprobleme seien die Wohnungen verkauft worden. Durch die Schenkung der Wohnung Top 16 an die Tochter habe man sich der Möglichkeit, einen Gewinn zu lukrieren, begeben.

Es sei weder ein Finanzierungsplan vorgelegt worden, noch seien Werbemaßnahmen erkennbar, aus denen die konkrete Absicht, einen Grundstückshandel zu begründen, ersichtlich sei.

Wenn ein nackter Dachboden gekauft werde, könne dies nur als 1 Objekt angesehen werden.

Auch die wiederholte Veräußerung von Objekten liege nicht vor, da die Wohnung Top16 an die Tochter geschenkt und die restlichen drei Wohnungen in einem Kaufvertrag an Hrn B. veräußert worden seien. Somit gebe es nur 1 Verkaufsvorgang.

Die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach zu vermietende Wohnungen anders zu bauen seien als zu veräußernde, seien nicht nachvollziehbar, da für die Neuerrichtung einer Wohnung egal sei, ob man sie später veräußere oder vermiete.

Die Behauptung, es seien einige Immobilienmakler beauftragt worden, sei nicht nachgewiesen worden und es seien auch keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt worden.

Es werde daher beantragt, die Berufung abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Im Jahr 1994 erwarb Dr. I. S. den nackten Dachboden im Haus X. Y. Gasse 00 , 7777 Wien. Der Erwerb erfolgte zu 50% im eigenen Namen und zu 50% treuhändig für Hrn L. Z.. Die Bw hat die Rechtsform einer GesnbR bestehend aus Dr. I. S. und Hrn L. Z..

Die Absicht der Bw bei Gründung war es, den nackten Dachboden zu erwerben, zu sanieren, zu parifizieren und nach Fertigstellung zu vermieten. Bei sich bietender günstiger Gelegenheit sollten Wohnungen auch allenfalls veräußert werden.

Im Mittelpunkt stand die Vermietungsabsicht. Der Dachboden sollte nach fertig gestelltem Ausbau der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen.

Durch widrige Umstände bei der Auswahl von Architekten und Baufirmen und gravierenden Finanzierungsschwierigkeiten verkaam das Objekt zu einem Verlustobjekt. Das Dachgeschoß wurde niemals vermietet. Daher sind jedes Jahr Überschüsse der Werbungskosten angefallen. Es wurden in gewissem Umfang Sanierungsarbeiten durchgeführt, der Dachboden parifziert und 4 Wohnungen errichtet.

Die Wohnung Top 16 war fast zur Gänze fertig saniert. Die Bank drängte darauf, dass die fast fertige Wohnung aus dem Bestand ausgeschieden werden könne. Es sollte dafür ein eigener Kredit vergeben werden. Dazu war es notwendig, die Wohnung zu übertragen und einen eigenen Abstattungskredit zu installieren.

Die Wohnung wurde daher im Mai 2000 an die Tochter des Dr. S., Fr V. S. unentgeltlich übertragen und stand somit für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr zur Verfügung.

Im Jahre 2001 wurde durch die Abgabe der Steuererklärung 1999 die ernsthafte Absicht, die

Wohnungen nach Fertigstellung zu vermieten, aufgegeben. Die Aussichtlosigkeit der Vermietung wurde erkannt.

Die weitere Betätigung der Bw war nicht mehr betrieblich veranlasst. Die Wohnungen sind in das Privatvermögen der Bw übergegangen.

Die Bank hat in weiterer Folge alle Finanzmittel gesperrt und die Bw zur vorzeitigen Aufgabe der nicht fertigen Liegenschaft gezwungen.

Nachdem klar war, dass das gesamte Projekt nicht so beendet werden könne wie vorgesehen, war die dargestellte Konstruktion hinfällig und die Wohnung Top 16 wurde am 11.11.1111 von Fr V. S. an Dr. M. P. um den Betrag von € 230.000,-- veräußert. Der gesamte Veräußerungserlös wurde an die Bank abgeliefert.

Der andere Teil des Dachgeschoßes war nicht fertig gestellt und musste daher an einen Professionisten veräußert werden, der die Fähigkeiten dazu hatte, dies zu beenden. Die unsanierten Tops 17, 18 und 19 hat die Bw in einem Veräußerungsvorgang auf Drängen der Bank hin und nach gravierenden Finanzierungsschwierigkeiten und Bauverzögerungen mit Kaufvertrag vom 10.1.2006 um den Betrag von € 320.000,-- mit Verlust veräußert. Der Käufer Hr R. B. sanierte die Wohnungen und veräußerte sie noch im Jahre 2006 an verschiedene Käufer weiter.

Bei den Veräußerungen der Wohnungen Top 16 bis 19 wurde letztlich insgesamt ein Preis von € 550.000,-- erreicht. Demgegenüber stand ein Wertansatz der Liegenschaft in der Bilanz zum 31.12.2003 von € 1.118.937,--.

Die Veräußerungen der Wohnungen erfolgten aus dem Privatvermögen. Sie erfolgten nicht auf planmäßige Art und Weise. 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 Beteiligten haben keine Vielzahl von OEGs im gewerblichen Grundstückshandel. Sie haben nur eine einzige weitere OEG, die möglicherweise gewerblich tätig ist. Allerdings erzielt auch diese OEG nur Verluste.

Unbestritten ist, dass das Objekt in T. Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient.

Die Bw übt daher keinen gewerblichen Grundstückshandel aus.

Sie erzielt aber in den Streitjahren auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, da die ernsthafte Vermietungsabsicht im Jahre 2001 aufgegeben wurde und ab diesem Zeitpunkt jedenfalls keine Einkunftsquelle hinsichtlich Vermietung vorliegt.

Das Aufgeben der Vermietungsabsicht ist auch aus der Tatsache erkennbar, dass die Bw die sanierte Wohnung Top 16 im Jahr 2000 vielmehr verschenkt und dadurch die Erzielung von Einkünften bezüglich dieses Objekts ausgeschlossen hat.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der Erwerb des Dachbodens, die Rechts- und Beteiligungsverhältnisse sind aktenkundig und unbestritten.

Dass der Dachboden nach fertig gestelltem Ausbau in erster Linie der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen sollte und Wohnungen nur allenfalls unter bestimmten Umständen verkauft werden sollten, hat die Bw selbst des Öfteren vorgebracht, so zB im Schreiben vom 5.7.1994 an das FA:

„Geplant ist der Ausbau des Dachbodens und die anschließende Vermietung sowie je nach Liquiditätslage der Verkauf von Wohnungen.“

Auch aus den Steuererklärungen von 1994 bis 2001 geht hervor, dass die beabsichtigte Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist. Es wurden nämlich immer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Der ab dem Kalenderjahr 2001 in den Beilagen zu den Steuererklärungen 1999 bis 2001 angefügte Zusatz:

- „Dieses Dachgeschoß sollte vorerst vermietet werden. Durch die lange Bauverzögerung und dem damit verbundenen Liquiditätsengpass wird dieser nun voraussichtlich doch veräußert werden müssen. Aus diesem Grund werden ab sofort die Zinsen aktiviert und es wird kein Vorsteuerabzug vorgenommen, bis die tatsächliche Nutzung (auch im Sinne des § 6 (2) UStG) feststeht.“-

bestätigt nur, dass die Vermietung des Dachgeschoßes ursprünglich geplant war. Durch die lange Bauverzögerung und den Liquiditätsengpass wird mit der Abgabe der Steuererklärung 1999 im Jahr 2001 erstmals ein Notverkauf ins Auge gefasst und als „voraussichtlich“ bezeichnet. Auf Grund der Umstände (Wohnungen Top 17-19 sind nicht saniert und daher nicht vermietbar; Wohnung Top 16 war im Jahr 2000 an die Tochter des Dr. S. verschenkt worden und steht daher für Vermietung nicht mehr zur Verfügung) kann nur gemeint sein, dass das Dachgeschoß, ohne vermietet zu werden, veräußert wird. Die ernsthafte Absicht, mit der Vermietung Einkünfte zu erzielen, wird somit aufgegeben. Die Wohnungen werden nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt, sondern es wird nur mehr versucht, die Verluste möglichst gering zu halten. Eine wie immer geartete Planung ist nicht mehr möglich, da die

Bank als Kreditgeber die Macht hat, ihre Interessen durchzusetzen, um ihre eigenen Verluste ebenfalls möglichst gering zu halten.

Allerdings ist auch dies (nämlich der Verkauf) in diesem Zeitpunkt nicht sicher, da die tatsächliche Nutzung nicht feststeht und weiterhin Einkünfte aus Vermietung erklärt werden. Fest steht, dass ab diesem Zeitpunkt (Abgabe der Steuererklärung 1999 im Jahr 2001) keine ernsthafte Vermietungsabsicht iSD § 28 EStG mehr gegeben ist.

Die weiteren Aktivitäten der Bw sind nicht mehr von Vermietungsabsicht getragen, da die Aussichtlosigkeit der Einkünftezielung erkannt wurde. Es liegt keine Betätigung iSD § 28 EStG mehr vor.

Erst mit Abgabe der Steuererklärung 2002 im Jahre 2004 ist die konkrete Absicht der Veräußerung erkennbar, wenn zusätzlich ausgeführt wird:

“ ... Es wird entweder parifiziert und abverkauft oder der Dachboden als Ganzes verkauft. Es liegen damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. ”

Damit werden erstmals Einkünfte aus Gewerbebetrieb überhaupt angesprochen, was jedoch für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bei weitem nicht ausreichend ist.

Dass das Objekt zu einem Verlustobjekt verkam und die Gründe dafür hat die Bw selbst dargelegt. Diese Art der Wirtschaftsführung lässt die Annahme einer Einkunftsquelle nicht zu. Dass die vorzeitige Aufgabe der nicht fertigen Liegenschaft von der Bank erzwungen wurde, hat die Bw selbst vorgebracht. Somit ist klar, dass die Veräußerung nicht auf einem geplanten Konzept der Bw beruhte, sondern durch die missglückte Art der Bewirtschaftung und durch die Aufgabe der ursprünglich geplanten Vermietungsabsicht herbeigeführt wurde.

Dass das Dachgeschoß niemals vermietet wurde, ist unbestritten, ebenso wie die durchgehenden Überschüsse der Werbungskosten aus dieser Tätigkeit.

Dass nur die Wohnung Top 16 fast fertig saniert war, wurde von der Bw selbst vorgebracht. Dass diese Wohnung an die Tochter des Dr. S. unentgeltlich übertragen wurde sowie die Umstände dieser Übertragung, ist unbestritten. Dass diese Wohnung somit nicht mehr für Einkünfte aus Vermietung für die Bw zur Verfügung steht, ist evident. Der Verkauf dieser Wohnung und der von Fr. V. S. erzielte Erlös ist durch den vorgelegten Kaufvertrag nachgewiesen. Die näheren Umstände bezüglich dieser Wohnung wurden von der Bw dargestellt.

Dass der andere Teil des Dachgeschoßes nicht fertig gestellt war und in einem einzigen Veräußerungsvorgang übertragen wurde, ist durch den vorgelegten Kaufvertrag und das Vorbringen der Bw erwiesen. Der erzielte Preis ist aus dem Kaufvertrag ersichtlich, der Wertansatz der Liegenschaft aus der Bilanz.

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 sowie von planmäßigem Vorgehen kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

Das unplanmäßige Vorgehen – Notverkauf auf Drängen der Bank mit Verlust – wurde bereits dargestellt.

Die Bw hat im Zeitraum von 1994 bis 2006 einen nackten Dachboden in 1 Ankaufsvorgang angekauft und nach Parifizierung 1 Wohnung verschenkt und 3 Wohnungen in 1 Verkaufsvorgang veräußert. Weitere An- bzw Verkäufe wurden nicht getätigt. Es wurde – auch unter Einbeziehung des von Fr V. S. erzielten Veräußerungserlöses der Wohnung Top 16 – ein beträchtlicher Verlust erzielt.

Ohne planmäßiges Vorgehen im Zeitraum von 12 Jahren 1 Dachboden anzukaufen, in 4 Eigentumswohnungen zu parifizieren und in überwiegend unsaniertem Zustand mit Verlust zu verkaufen, ist nicht gewerblich.

Bei der Beurteilung kommt es auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild an (s Erk VwGH v 24.2.2005, ZI 2001/15/0159).

Die Tätigkeit der Bw ist auch nicht auf Dauer angelegt, da der Dachboden zu Gänze wieder verkauft wurde und sich auch keine anderen Immobilien im Besitz der Bw befinden.

Die Fremdfinanzierung der Objekte hat zwar Indizwirkung für gewerblichen Grundstückshandel, ist jedoch nicht ausschlaggebend, zumal andere Indizien im vorliegenden Fall gegen gewerblichen Grundstückshandel sprechen. Die Einschaltung von Immobilienmaklern wurde zwar behauptet, aber nicht nachgewiesen. Es gab auch keine Schaltung von Inseraten, Werbemaßnahmen oder ein Firmenschild. Eine planmäßige, kaufmännisch betriebene gewerbliche Tätigkeit muss auch geeignet sein, Gewinne abzuwerfen. Im gegenständlichen Fall wurde das Objekt jahrelang überhaupt nicht saniert und später auch nicht zur Gänze. Es wurden nicht ausreichend wertsteigernde Maßnahmen gesetzt. Die Erzielung eines Gewinnes ist bei der vorliegenden Art der Wirtschaftsführung ausgeschlossen. Die Tätigkeit ist 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.

Man wollte zuerst vermieten und als sich die Aussichtlosigkeit dieses Vorhabens herausstellte, wurden die halbfertigen Wohnungen möglichst schnell auch auf Druck der Bank hin veräußert.

Dies ist kein kaufmännisches, planmäßiges, gewerbliches Vorgehen, sondern es handelt sich um Schadensbegrenzung durch Notverkäufe.

Ein weiteres Indiz ist die im Jahr 2004 anlässlich der Abgabe der Steuererklärung 2002 gegebene Erklärung, dass entweder parifiziert und abverkauft oder der Dachboden als Ganzes verkauft wird. Dies bedeutet, dass 10 Jahre nach Ankauf nicht einmal sicher war, ob der Dachboden als Ganzes wieder verkauft wird oder nicht sowie ob parifiziert wird oder nicht. Dies kann wohl nicht als planmäßiges Vorgehen bezeichnet werden.

Es sei auch darauf hingewiesen, dass der UFS in einem Vorhalt die Bw ersuchte, bekannt zu geben, wie die Steuernummer, der genaue Name, die Beteiligungsverhältnisse etc. der jeweiligen OEG lautet, an der die Miteigentümer beteiligt seien und welche Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken in welchen Zeiträumen erzielt und wie diese versteuert wurden. Die Bw hatte nämlich in der Berufung ausgeführt, die beiden Miteigentümer seien an mehreren solchen OEG's beteiligt, die sich ausschließlich mit der Sanierung und Veräußerung von solchen Objekten befassten.

Die Bw teilte daraufhin mit, es handle sich nur um eine Liegenschaft, und zwar OEG G.-gasse AB . Auch dort habe es allerdings massive Verluste gegeben und seien die Verfahren teilweise bis heute nicht abgeschlossen.

Die Liegenschaft in T. dient unbestritten Einkünften aus Vermietung. Auch die in der Berufung erwähnten anderen OEGs dienen unbestritten Einkünften aus Vermietung, ebenso wie die vom FA erwähnten, unbestrittenen Beteiligungen des Dr. S. als Kommanditist.

Dh nur eine weitere Liegenschaft kommt in Frage für gewerbliche Einkünfte. Aus der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft wurden hohe Verluste erzielt. Die Qualifizierung dieser Einkünfte ist auch dort strittig.

Dies ist für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bei vorliegender Miteigentumsgemeinschaft jedenfalls nicht ausreichend. Im Gegenteil, das Gesamtbild der Verhältnisse deutet auch aus diesem Blickwinkel auf die ursprünglich geplante Einkunftsart Vermietung und Verpachtung hin, weil die beiden Beteiligten sich bei anderen Liegenschaften vorwiegend mit Vermietung befasst haben.

Die Aufgabe der ernsthaften Vermietungsabsicht im Jahr 2001 ist aus der Beilage zur Steuererklärung 1999 ersichtlich. Das Erkennen der Aussichtslosigkeit der Vermietung ist durch den Hinweis auf die lange Bauverzögerung, den damit verbundenen Liquiditätsengpass sowie das voraussichtliche Erfordernis der Veräußerung erkennbar. Auch die Bemerkung, dass die tatsächliche Nutzung nicht feststeht, spricht klar gegen die ernsthafte Absicht der Vermietung, ebenso wie das Verschenken der Wohnung Top 16.

Aus rechtlicher Sicht folgt.

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 Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist nach ständiger Judikatur des VwGH eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. (S oben Sachverhalt und Beweiswürdigung).

Im ggstdl Fall übersteigt das Tätigwerden der Bw 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.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen daher nicht vor.

Es liegen in den Streitjahren auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten. Diese sind erschöpfend aufgezählt.

§ 28 EStG behandelt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt können auch schon vor Beginn der Vermietungstätigkeit als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Voraussetzung dafür ist die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (*S Doralt, EStG, Kommentar, Bd II, Stand 1.1.2006, § 28 Tz 94*).

Dementsprechend liegt, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wegfällt, keine Betätigung iSd EStG mehr vor. Der Betätigungszeitraum ist abgeschlossen. Ab diesem Zeitpunkt sind die Werbungskostenüberschüsse mangels Betätigung steuerlich unbeachtlich und daher auch nicht abzugsfähig.

S dazu *Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis*,

2., überarbeitete und erweiterte Auflage, S 68, die ausführen:

"In der Praxis kommt es in zahlreichen Fällen vor, dass zwar für die ersten Jahre Vermietungsabsicht besteht, diese Absicht aber nach Erkennen der Aussichtslosigkeit später aufgegeben wird. Diesfalls ist für die ersten Jahre eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen (abgeschlossener Betätigungszeitraum), die Werbungskostenüberschüsse (Vorsteuern) der nachfolgenden Jahre sind mangels Betätigung iSd § 28 EStG bzw mangels unternehmerischer Tätigkeit iSd § 2 UStG steuerlich unbeachtlich (nicht abzugsfähig). "

Wie oben ausgeführt, bestand im ggstdl Fall die ernsthafte Vermietungsabsicht vom Kauf des Dachbodens 1994 bis zur Abgabe der Steuererklärung 1999 im Jahr 2001. Somit liegt in diesem Zeitraum ein abgeschlossener Betätigungszeitraum hinsichtlich Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor, für den das FA eine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen haben wird.

Da in den Streitjahren keine ernsthafte Vermietungsabsicht mehr bestand, sind die Werbungskostenüberschüsse steuerlich unbeachtlich. Mangels Betätigung ist keine Liebhabereibeurteilung durchzuführen.

Es liegen daher keine Einkünfte iSd EStG vor.

Die Berufung war abzuweisen.

Wien, am 7. November 2007