



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Enengel, Monique Weinmann und Gerhard Raub im Beisein der Schriftführerin FOI Alexandra Dumpelnik über die Berufung des Bw., 0000 X., X-Str. 1, vom 20. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach, vertreten durch HR Mag. Susanne Brandstätter und ADir Johann Neckam, vom 20. März 2007 betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 und Einkommensteuer 2003, vom 23. März 2007 betreffend Einkommensteuer 2001 sowie über die Berufung vom 19. Juli 2007 gegen die Bescheide vom 21. Juni 2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die festgesetzte Einkommensteuer 2001 beträgt - € 481,24.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 sowie Einkommensteuer 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide Berufung betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 sowie Einkommensteuer 2003 und 2004 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wies in den **Steuererklärungen 2001 bis 2004** Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus. Über die Jahre 2001 bis 2003 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, den dort getroffenen Feststellungen folgte das Finanzamt. Der Bw. erhob gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 sowie die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2003 **Berufung**.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Berufungsvorentscheidung**. Der Bw. brachte den **Vorlageantrag** ein.

In der Folge änderte das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2004 ab. Dagegen erhob der Bw. wiederum **Berufung**.

Die ordnungsgemäß adressierte Ladung zu der für den 16. Dezember 2009 anberaumten **mündlichen Berufungsverhandlung** hat der Bw. nicht behoben. Die Verhandlung erfolgte daher in Anwesenheit der Vertreter des Finanzamtes, jedoch in Abwesenheit des Bw.

Nun zu den einzelnen Berufungspunkten. Der UFS hat seine Feststellungen zum Sachverhalt aus den Veranlagungsakten des Bw. und dem Bericht sowie den Unterlagen aus dem Arbeitsbogen des Prüfers getroffen, des Weiteren aus dem mit dem Bw. geführten Schriftwechsel und den von der Baubehörde eingezogenen Informationen.

A. BÜROAUFWAND E. (in weiterer Folge „E.“):

Änderungen Umsatzsteuer lt. Bp:

in €	2002	2003
Eigenverbrauch:		
Büroaufwand – Entnahme zum 1. 1. 2002	1.852,65	
20% Normalsteuersatz	1.852,65	
Vorsteuer	- 228,69	- 191,63

Änderungen Einkommensteuer lt. Bp:

in €	2002	2003
Büroaufwand E.	1.543,47	4.458,23

Laut Prüfer sei aufgrund der Aufzeichnungen für Kilometergelder und aus anderen Unterlagen, wie Postnachsendung, Telefonumleitung, eine Nutzung in den Jahren 2001 bis 2003 nicht mehr erkennbar. Seit August 2000 habe der Bw. seinen Hauptwohnsitz in H. (in weiterer Folge „H.“) gemeldet, dort habe er auch sein Büro. Die Betriebsausgaben und Vorsteuern seien daher nicht anzuerkennen.

In der **Berufung** hielt der Bw. die Aufwendungen für betrieblich veranlasst. Das Büro sei zur Berufsausübung unbedingt erforderlich.

In seiner **Stellungnahme** führte das Finanzamt aus, dass laut Kilometeraufzeichnungen Fahrten nach „E. Büro“ und Fahrten nach der Arbeit in X. (Nächtigung in E.) verzeichnet seien, ob an diesen Tagen im Büro gearbeitet wurde, sei nicht zu ersehen. Ab 2002 seien in den Kilometeraufzeichnungen keine Fahrten nach E. enthalten.

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung** blieb das Finanzamt bei seiner Ansicht. Das Wohnhaus in E. gehöre der Gattin des Bw. Nach der Übersiedlung nach H. sei ein Teil des Wohngebäudes zeitweise vermietet worden. Zum Zeitpunkt der Besichtigung im Zuge der Betriebsprüfung sei ein Büro ohne PC im Dachgeschoss eingerichtet und das Telefon nach H. umgeleitet gewesen. Im Zuge der Prüfung habe der Bw. die berufliche Notwendigkeit des Arbeitszimmers nicht nachgewiesen, ebenso wenig ausgeführt, welche Tätigkeiten in E. und welche in H. verrichtet worden seien.

Der Bw. führte in der **Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2009** ergänzend aus, einen Großteil der Arbeiten, deren Auftraggeber in X. und im M-Viertel sesshaft gewesen seien, in E. durchgeführt zu haben. Einen geringen Teil, wie die Aufträge aus L., habe er in H. erledigt. Das Büro in E. sei für den Bw. wichtig gewesen, da er seit 1976 in E. und Umgebung wohnhaft sei und dort die meisten Kontakte gehabt hätte. Ab Juli 2003 habe er einen Teil der Arbeiten direkt beim Auftraggeber geleistet und die Büros nur mehr zwischenzeitlich für externe Arbeiten benutzt. Ab August 2006 - Trennung von seiner Frau, der beide Häuser gehören – habe er im Ausland bei einer tschechischen Firma gearbeitet und habe in Österreich kein Büro mehr gehabt. Seit Jänner 2009 sei er wieder in Österreich und versuche, hier Arbeit zu finden. Derzeit beziehe er Notstandsunterstützung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Der UFS geht davon aus, dass der Bw. in den Jahren 2002 und 2003 das Haus in E. nicht für seinen Betrieb nutzte. Dafür sprechen bereits die Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung hinsichtlich der Kilometeraufzeichnungen, der Telefonumleitung und des Nachsendeauftrages. Der Bw. hat im weiteren Berufungsverfahren keine konkreten und durch Unterlagen dokumentierte Vorbringen erstattet, auf die einzugehen gewesen wäre.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

B. LIEBHABEREI der Wohnungen 227/8 und 227/9:**Ablauf bei S-Str. (in weiterer Folge „X-Str.“) 227 und 229 :**

1996 und 1997	Erwerb von Eigentumsanteilen in der X-Str. 227 und 229
1997 und 1998	Lt. Bw. Ausbau eines unausgebauten Dachbodens und Aufstockung in der X-Straße 227-229, Schaffung von insgesamt 6 Wohnungen
1998	Verkauf von 229/8 und 229/9
X-Straße 227:	
227/7	Einkunftsquelle lt. FA
227/8	Liebhhaberei lt. FA
227/9	Liebhhaberei lt. FA bis zum Verkauf 2001
X-Straße 229:	
229/7	Einkunftsquelle lt. FA

Anteilmäßige Flächen (lt. Aufteilung im Zuge der Bp) und Übergang des Eigentums (lt. Grundbuch):

X-Straße 227:		m²	Anteil in % von 436 m²	Anteil in % von 244 m²
227/7	Beschluss 19.06.2008	45	10,32	18,44
227/8	Beschluss 19.06.2008	63	14,45	25,82
227/9	Kaufvertrag 18.09.2001	91	20,87	37,30
X-Straße 229:				
229/7	Beschluss 19.06.2008	45	10,32	18,44
229/8	Kaufvertrag 16.12.1998			
229/9	Kaufvertrag 16.12.1998			
Summe nach Verkäufe 1998		244		100,00
Gesamtfläche 1998		436	100,00	
Fläche 229/8 und 229/9		192	44,04	

Am 1. August 1997 hat der Bw. einen Einmalkredit über S 4 Mio. aufgenommen, rückzahlbar in 240 Monatsraten a S 28.900,00.

Am 1. März 1998 schloss der Bw. bezüglich 227/7 einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit ab, ua. war eine einmonatige Kündigungsfrist vereinbart. Weiters schloss der Bw. per 1. Dezember 1998 einen Mietvertrag bezüglich 227/8 für die Dauer von fünf Jahren mit beiderseitiger Kündigungsmöglichkeit unter Einhaltung einer vierteljährlichen Kündigungsfrist ab.

Einkünfte aus der Vermietung der Wohnungen insgesamt lt. Bw.

(bis 2001 in S, ab 2002 in €):

	Einnahmen	Zinsen	Afa	Einkünfte
1998	85.909,00	446.937,00	93.876,00	- 579.699,00
1999	183.545,00	439.748,00	109.286,00	- 760.159,00

2000	188.727,00	550.561,00	109.287,00	- 629.758,00
2001	163.181,00	364.899,00	104.465,00	- 470.463,00
Summe in S	621.362,00	1.802.145,00	416.914,00	-2.440.079,00
Summe in €	45.156,14	116.432,42	30.298,32	- 177.327,46
2002	12.644,00	24.882,00	5.350,00	- 18.556,00
2003	12.643,00	20.773,00	4.486,00	- 17.056,00
Summe	70.443,14	162.087,42	40.134,32	- 212.939,46
2004	13.607,66	9.968,77	4.486,58	- 7.274,36
Summe in €	84.050,80	172.056,19	44.620,90	- 220.213,82

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 12. April 2001** gab der Bw. bekannt, dass 1999 die größte Wohnung leer gestanden sei, weil große Wohnungen schwer zu vermieten seien. Die geschätzte Miete für diese Wohnung würde S 8.800,00/Monat betragen. Bei Vollvermietung würden die Nettomieten S 285.000,00 pro Jahr ausmachen.

Prognoserechnung lt. Bw.:

alle Beträge in S	2001 bis 2003	2004 bis 2008	ab 2009
Nettomieteinnahmen jährlich	285.000,00	295.000,00	310.000,00
Werbungskosten:			
Betriebskosten	40.000,00	50.000,00	60.000,00
Normalabschreibung lt. Erklärung	109.000,00	85.000,00	62.000,00
Aufwandszinsen	350.000,00	250.000,00	180.000,00
Summe Werbungskosten	499.000,00	385.000,00	302.000,00
Überschuss	- 214.000,00	- 90.000,00	8.000,00

Bei den Aufwandszinsen sei er davon ausgegangen, dass bis spätestens 2002 durch Einzahlungen auf dem Zwischenfinanzierungskreditkonto dieser Kredit zum Großteil abgedeckt sein werde, sodass die Zinsbelastung auf ca. S 350.000,00 reduziert werden könne. 2004 bis 2008 müsste durch Einlagen und Kreditrückzahlungen eine Zinsreduktion auf durchschnittlich S 250.000,00 möglich sein. Ab 2009 seien durch den Wegfall von Abschreibungen und weiteren Zinsreduktionen Einnahmenüberschüsse zu erwarten.

Durch einen Wasserschaden im Jahr 1997 seien mehrere darunter liegende Wohnungen beschädigt worden, mit den meisten Wohnungseigentümern habe er einen außergerichtlichen Vergleich schließen können, einer habe den Gerichtsweg beschritten. Aus dem beigelegten gerichtlichen Vergleich wurde der Bw. zur Zahlung von S 180.000,00 zzgl. Kosten von S 50.779,60 verpflichtet.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass im gegenständlichen Fall eine Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO vorliege. Beurteilungseinheit sei aufgrund der separaten Bewirtschaftung die einzelne Wohnung. Die einzelnen Wohnungen seien aufgrund jeweils einzeln abgeschlossener Mietverträge an verschiedene Mieter zu Wohnzwecken vermietet. Das Finanzamt behandelte die einzelnen Wohnungen ab 2001 wie folgt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. FA:

	2001	2002	2003
	in S	in €	in €
Einkünfte aus VuV lt. Erklärung	- 470.463,63	- 18.556,54	- 17.056,60
Top 227/7 lt. FA	- 89.773,62	- 8.156,67	- 5.926,61
Top 229/7 lt. FA	- 52.741,38	- 5.495,10	- 3.428,80
Top 227/8 lt. FA (Liebhaberei)			
Top 227/9 lt. FA (Liebhaberei)			
Einkünfte aus VuV lt. FA	- 142.515,00	- 13.651,77	- 9.355,41
Veränderung	327.950,00	4.904,77	7.701,19

Die **Berufung** richtete sich gegen die Annahme einer Liebhaberei für 227/8 und 227/9. Die Beurteilung jeder Wohnung für sich sei aufgrund der gemeinsamen Errichtung und der gemeinsamen Vermietung zumindest fragwürdig. Gerade durch die Errichtung von mehreren Wohnungen würde das Risiko gestreut. Der Bw. habe sich absolut marktkonform und wirtschaftlich rational verhalten. Die Feststellung der Liebhaberei beruhe auf einer fragwürdigen Prognose.

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003** qualifizierte das Finanzamt die Vermietung von 227/8 und 227/9 als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO. Bei 227/9 liege zudem ein abgeschlossener Zeitraum mit einem Gesamtwerbungskostenüberschuss vor. Angesichts der bestehenden Ungewissheit der Darlehenszinsen sei der Verkauf aus finanziellen Gründen nicht erwiesen und nicht als Unwägbarkeit zu qualifizieren. Die mit dem steuerlichen Vertreter durchbesprochenen Berechnungen würden für den Zeitraum von 20 Jahren keinen Gesamtgewinn ergeben.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2009** gab der Bw. an, die Wohnungen durch seine Ersparnisse und einen Bankkredit finanziert zu haben. Die im Vorhalt angeforderten Unterlagen könne er nicht vorlegen, weil diese bei einem Brand in seiner damaligen Wohnung in der W.-Gasse (in weiterer Folge W.-Gasse) in der 3. Feberwoche 2008 vernichtet worden seien; die Wohnung sei zur Gänze ausgebrannt. Unterlagen über den Brand würden bei der Polizei im 2. Bezirk aufliegen. Eine Schadensmeldung gebe es nicht. Er habe keine Versicherungsansprüche geltend gemacht, weil seine Ehegattin die Prämien nicht gezahlt habe. Von März 2007 bis 9. November 2007 sei sein Hauptwohnsitz in der X-Straße und sein Nebenwohnsitz bis 10. November 2008 in E. und ab diesem Tag der Hauptwohnsitz in E. gewesen; da die Wohnung in der X-Straße vermietet gewesen sei, habe er in der W.-Gasse gewohnt.

Er habe den Plan gehabt, 4 Wohnungen im 2. Stock zu verkaufen und damit den Kredit zurückzuzahlen. Von den beiden Wohnungen im 3. Stock habe er eine als Wohnung und die andere als Büro nutzen wollen. Infolge unvorhersehbarer Regenfälle während des Baus sei die Anliegerwohnung stark in Mitleidenschaft gezogen worden und seien die Kosten explodiert. Nachweise über die Regenfälle bzw. die damit verbundenen Schäden habe er keine, er würde

jedoch nochmals nachsehen. Dadurch sei seine Ehe gescheitert und er sei in der X.-Straße eingezogen. Zu dieser Zeit habe er im benachbarten Ausland gearbeitet. Drei Wohnungen habe er verkauft, drei habe sich die Bank einverleibt. Er habe versucht, die Wohnungen im Einzelnen, wie auch komplett zu vermieten oder zu verkaufen. Da sich die Kosten verdreifacht hätten, sei er an einem schnellen Verkauf zu einem vernünftigen Preis interessiert gewesen.

Gefragt nach dem Finanzierungsplan führte er aus, dass die Kosten des Ausbaues lt. Kaufvertrag rd. S 3,5 Mio. betragen hätten, also für die Schaffung von ca. 450 m² rd. S 7.780,00 pro m². Bei einem damaligen m²-Preis von S 12.000,00 bis S 13.500,00 habe er zwei Wohnungen mit einer Fläche von 230m² um S 12.000,00/m² verkauft. Seine beiden Wohnungen seien mit ca. S 740.000,00 belastet gewesen. Die Kosten hätten sich mehr als verdoppelt.

In der **Stellungnahme vom 4. November 2009** sah das Finanzamt unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 16. 2. 2006, 2004/14/0082, eine Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO für gegeben an; die Vermietung von zumindest drei Wohnungen in einem Gebäude im Sinne der Judikatur des VwGH würde „*deutlich* jenes Ausmaß übersteigen, welches nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung zu § 1 Abs. 2 LVO rechtfertigt.“ Dennoch behandelte es jede Wohnung für sich als Beurteilungseinheit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. hatte laut Grundbuchsauszug Miteigentumsanteile mit qualifizierten Nutzungsrechten an den einzelnen Wohnungen/Büros in der X-Str. 227 und 229 erworben, laut seinen Angaben um S 3,5 Mio. Er hat sechs Wohnungen geschaffen. Zur Finanzierung diene ua. ein Kredit über S 4 Mio., der Erwerb war jedenfalls zum Großteil fremdfinanziert. Von Beginn an wollte er vier der sechs Wohnungen verkaufen und den Kredit zurückzahlen. Die beiden anderen wollte er „eine als Wohnung und eine als Büro nutzen“ (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2009). 1998 verkaufte er zwei Wohnungen, 2001 eine weitere. Soweit den Veranlagungsakten zu entnehmen, hat das erste Mietverhältnis am 1. März 1998 begonnen. Der Bw. legte insgesamt zwei Mietverträge (für 227/7 und 227/8) vor, weitere brachte er nicht bei. Laut seinen Angaben hat der Bw. die Wohnungen sowohl einzeln, als auch gemeinsam zur Vermietung und zum Verkauf angeboten. Der Bw. hat nicht für jede Wohnung separat von Beginn bis dato bekannt gegeben, wann und an wen sie vermietet war, wie sein Plan bezüglich der Wohnungen 227/8 und 227/9 ausgesehen hat, innerhalb welchen Zeitraumes er die Erzielung eines Gesamtüberschusses geplant gehabt hatte und von welchen Teilpositionen von Einnahmen und Werbungskosten er ausgegangen ist. Er teilte nicht mit, ob der Plan einzuhalten gewesen sei, bzw. wenn nicht, welche Gründe maßgeblich gewesen seien und in welcher Art und Weise der Plan abzuändern gewesen sei. Der Bw. hat für die

behaupteten Schäden durch die Regenfälle und insbesondere für die Höhe der damit verbundenen Kosten nur den Gerichtsvergleich beigebracht, weitere angebliche Kosten hat er nicht einmal betragsmäßig beziffert.

Für die Vermietung der beiden strittigen Wohnungen wurden im Zuge des Prüfungsverfahrens im Schätzungswege folgende Ergebnisse und Prognosen festgelegt:

Ergebnisse 227/8 für 2001 bis 2003:

227/8; 63 m²	2001	2002	2003
	in S	in €	in €
Mieteinnahmen:	70.909,82	5.153,13	4.609,81
Werbungskosten:			
Betriebskosten	17.257,40	1.887,27	1.909,73
Strom, Gas			
Vergleichsabrechnung	23.859,69		
Versicherung	1.502,00	107,40	
Beratungskosten	2.202,85		
Gebühren	633,10		
Zinsen	94.215,73	10.245,63	8.553,85
Abschreibung	26.972,52	2.203,05	1.847,42
Summe			
Werbungskosten	166.643,29	14.443,35	12.311,00
Ergebnis	- 95.733,47	- 9.290,22	- 7.701,19

Prognose 227/8:

227/8; 63 m²	S	€
Mieteinnahmen, brutto mtl.		
S 6.500,00		
netto S 5.909,09 x 12 Monate x 20 Jahre	1.418.181,60	103.063,28
Zinsen		- 71.651,02
Afa		- 23.178,55
Betriebskosten € 173,00/		
netto € 157,27/Monat		-37.744,8
Gesamtverlust		- 29.511,09

Ergebnisse 227/9 für 2001 (Verkauf im September 2001):

227/9; 93 m²	2001
	in S
Mieteinnahmen:	-
Werbungskosten:	
Betriebskosten	18.605,31
Strom, Gas	
Vergleichsabrechnung	34.464,43
Versicherung	
Beratungskosten	3.181,25
Gebühren	914,48
Zinsen	136.089,37
Abschreibung	38.960,32
Summe Werbungskosten	232.215,16

Ergebnis	-232.215,16
-----------------	-------------

Prognose 227/9:

227/9; 93 m²	S	€
Mieteinnahmen, brutto mtl. S 8.800,00 netto S 8.000,00 x 12 Monate x 20 Jahre	1.920.000,00	139.531,84
Zinsen		-117.159,17
Afa		- 34.215,95
Gesamtverlust		- 11.843,28

Rechtliche Beurteilung:

Auf den gegenständlichen Fall ist die LVO, BGBl. 33/1993, anzuwenden, da der maßgebliche Zeitraum vor dem 14. November 1997 begonnen hat.

Folgt man der Ansicht des Bw., die Ergebnisse aller Wohnungen insgesamt zu erfassen, so ergäbe sich folgendes Bild, dabei in Ansatz gebracht für die Jahre 1998 bis 2001 die tatsächlichen Ergebnisse und für die Folgejahre die vom Bw. in der Prognoserechnung vom 12. April 2001 abgegebenen Zahlen:

Berechnung für 1998 bis 2032:

1998	S	- 579.699,00
1999	S	- 760.159,00
2000	S	- 629.758,00
2001	S	- 470.463,00
Summe in	S	- 2.440.079,00
Summe in	€	- 192.879,44
2002	€	- 15.551,99
2003	€	- 15.551,99
2004	€	- 15.551,99
2005	€	- 6.540,56
2006	€	- 6.540,56
2007	€	- 6.540,56
2008	€	- 6.540,56
1998 bis 2008, 11 Jahre	€	- 265.697,65
2009 bis 2032, 24 Jahre, a € 581,38	€	13.953,12
1998 bis 2032 insgesamt	€	- 251.744,53

Selbst den Angaben des Bw. folgend, verbliebe nach Ablauf von 35 Jahren ein Gesamtverlust von mehr als € 251.000,00; bei „Wunschbedingungen“ des Bw. wäre daher die Einkunftsquelleneigenschaft zu verneinen. Zumal die größte der verbleibenden Wohnungen jedenfalls 1999 leer gestanden ist, das Fremdkapital im Laufe der Zeit weitaus höher angewachsen ist, als allenfalls beabsichtigt war, sprechen diese Umstände bei einer von-Jahr-zu-Jahr-Betrachtung von Anfang an gegen die Einkunftsquelleneigenschaft. Abgesehen davon, dass die Regenfälle 1997 gewesen sein sollen, legte der Bw. für die durch sie erhöhten Kosten

nur den Gerichtsvergleich vor, der allerdings nicht zu einer Verdreifachung der Kosten geführt haben kann. Üblicherweise wird zudem ein solcher Schaden im Zuge eines Bauvorhabens durch eine entsprechende Versicherung zumindest teilweise gedeckt sein. Im Verkauf der Wohnungen kann keine Maßnahme zur Verbesserung der Ertragslage erblickt werden, weil den Ausführungen des Bw. folgend der Verkauf von vier Wohnungen von Anfang an geplant war. Wären die sechs Wohnungen insgesamt eine Beurteilungseinheit gewesen, so wären nach obigen Ergebnissen sogar die Werbungskostenüberschüsse der vom Finanzamt als Einkunftsquelle eingestuften Wohnungen nicht zu erfassen, somit die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zu veranlagern gewesen.

Der Bw. hat nicht in Abrede gestellt, dass die Wohnungen zu unterschiedlichen Bedingungen an unterschiedliche Mieter vermietet wurden. Der nun vom Finanzamt gewählte Weg ist für den Bw. im Hinblick auf die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH 29. 1. 2003, 97/13/1015, kein unzulässiger und für den Bw. ohnehin nur von Vorteil.

Würde man in obiger, auf 35 Jahre abgestellten Berechnung nach entsprechenden anteiligen Wohnungsflächen die einzelnen Wohnungen betrachten, so käme bei anteiliger flächenmäßiger Aufteilung für jede Wohnung ebenfalls nur ein Gesamtwerbungskostenüberschuss heraus.

Die fehlenden Angaben der Ergebnisse zu den einzelnen Wohnungen machte es notwendig, im Zuge der Prüfung im Schätzungswege eine entsprechende Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben samt dazugehöriger Prognose zu jeder Wohnung anzustellen. Zu den beiden strittigen Wohnungen ist der Bw. sämtliche angeforderte Nachweise und Berechnungen schuldig geblieben, er hat nicht dargetan, wie sein Plan ausgesehen hat, auf welchen Einnahmen und Ausgaben sein Plan basierte und innerhalb welchen Zeitraumes er einen Gesamtgewinn erwirtschaften wollte. Die vom Finanzamt mit dem Bw. erstellte Prognoserechnung negiert der Bw. zwar, er hat aber keine konkreten Einwendungen samt entsprechenden Unterlagen vorgebracht, auf die einzugehen gewesen wäre. Bei einer auf 20 Jahre angestellten Berechnung wäre jedenfalls die Einkunftsquelleneigenschaft nicht zu bejahen.

Würde man die Ergebnisse 1998 bis 2000 auf die einzelnen Wohnungen – mangels Unterlagen nur im Schätzungswege möglich – aufteilen, ergibt sich für diesen Zeitraum jedenfalls für die strittigen Wohnungen ein Verlust. Mangels konkreter Angaben lässt sich nicht sagen, ob das Verhalten des Bw. bei beiden strittigen Wohnungen im Hinblick auf die angebotene Leistung und die Preisgestaltung marktkonform war. Ursachen, aufgrund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gesamtgewinn erzielbar ist, werden wohl (u. a.) die hohen Fremdkapitalbelastungen sein. Strukturverbessernde Maßnahmen lassen sich nicht

erkennen, eine solche ist – weil schon von vornherein geplant – auch nicht im Verkauf von 227/9 zu erblicken. Mit dem Verkauf von drei Wohnungen ist der Bw. seinem Ziel, zumindest zwei Wohnungen mit einem überschaubaren Fremdkapitaleinsatz bewirtschaften zu können, auch nicht näher gekommen.

Anzumerken ist noch, dass der Bw. 2002 und 2003 bei Vermietung einer geringeren Anzahl von Wohnungen einen höheren Werbungskostenüberschuss erwirtschaftete, als er für die Vermietung aller Wohnungen in der Prognoserechnung in Aussicht gestellt hatte. Angesichts des „Einverleibens“ der drei Wohnungen durch die Bank wird auch in den Folgejahren die Rückzahlung nicht so funktioniert haben, wie es der Bw. im April 2001 darlegte.

Nach all dem Gesagten waren für den Senat keine Anhaltspunkte zu erkennen, die in ihm hätten die Ansicht aufkommen lassen, die beiden strittigen Wohnungen als Einkunftsquelle zu qualifizieren. Die Berufung war daher hinsichtlich dieses Punktes als unbegründet abzuweisen.

C. SPEKULATIONSEINKÜNFTE 2001:

Das Finanzamt erfasste 2001 den Gewinn aus der Veräußerung der Wohnung 227/9 unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Da die Vermietung von 227/9 als Liebhaberei anzusehen ist, ist der Spekulationsgewinn nunmehr unter den sonstigen Einkünften zu veranlagen.

Ermittlung des „Spekulationsgewinnes“ 2001 lt. FA:

	in S
Verkaufserlös	1.800.000,00
Buchwert	
Herstellungskosten	-1.451.140,00
Buchwert Küchenblock	- 1.698,00
Buchwert Sitzgarnitur	- 1.167,00
Vorsteuerberichtigung	- 171.326,00
Spekulationsgewinn lt. FA	174.669,00

In der **Berufung** bemängelte der Bw., dass das Finanzamt das „selbst hergestellte Gebäude“ nicht anerkannt habe. Die Wohnung habe er 2001 ausschließlich aus finanziellen Gründen verkauft. Das Finanzamt besteuere zwar den Spekulationsgewinn, berücksichtige aber – weil Liebhaberei - nicht die Aufwendungen.

Im **Vorhalt vom 24. August 2009** wurde der Bw. gebeten, bekannt zu geben, in welchem Zustand er die Wohnung erworben habe, ob die Wohnung benützbar war, welche Arbeiten er gemacht bzw. wer diese Arbeiten gemacht hat und wie hoch die Kosten der Investitionen waren. Hiezu teilte er nur mit, einen unausgebauten Dachboden gekauft, diesen aufgestockt und dadurch sechs Wohnungen geschaffen zu haben.

In der **Stellungnahme vom 4. November 2009** ließ das Finanzamt die nicht bereits im Rahmen der Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Schuldzinsen bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes als Werbungskosten zum Abzug zu. Es nahm mangels Zuordnung des Geldes die Aufteilung nach Quadratmetern vor:

Spekulationsgewinn lt. FA „neu“:

Jahr	in S	m ²	in S Zinsen/m ²	227/9 , 93m ² anteilige Zinsen
1997	80.033,00	436,00	183,56	17.071,26
1998	446.938,00	436,00	1.025,09	95.333,11
1999	439.748,00	246,00	1.787,59	166.246,20
2000	550.562,00	246,00	2.238,06	208.139,29
2001	364.899,00	246,00	1.483,33	137.949,62
				624.739,47
Zinsen in den Vorjahren steuerlich geltend gemacht				

anteilige Zinsen 2001 sind anzusetzen:	137.950,00
Verkauf 9/01 = 9/12	103.463,00

Der Spekulationsgewinn „neu“ laut Finanzamt würde nunmehr S 71.206,00 betragen (anstatt bisher 174.669,00, abzüglich anteilige Zinsen 2001 in Höhe von S 103.463,00).

Aus den von der Baubehörde noch übermittelten Baubescheiden betreffend die X.-Straße 227 geht hervor, dass „das Dachgeschoss im Vorder- und Seitengebäude ausgebaut werden soll; in diesem Zusammenhang soll die Gebäudehöhe hofseitig auf die bauklassenmäßige Höhe angehoben werden. In allen Geschossen wurden Wohnungen abgeändert, umgewidmet und umgestaltet. Insgesamt sollen nach dem Umbau an Stelle von 5 nunmehr 3 Wohnungen vorhanden sein.“ bzw. dass „das Dach des Vordergebäudes abgetragen und ein neuer 2. Stock sowie zwei Dachgeschosse aufgesetzt werden. Diese Räume sollen der Bestandseinheit im Dachgeschoss zugeordnet werden. Aus den Baubescheiden betreffend die X.-Straße 229 geht hervor, dass „das Dachgeschoss des Vorder- und Hintergebäudes ausgebaut werden soll; in diesem Zusammenhang soll die Gebäudehöhe hofseitig auf die bauklassenmäßige Höhe angehoben werden. In allen Geschossen wurden Wohnungen zusammengelegt bzw. umgewidmet“ bzw. dass „das Dach des Vordergebäudes abgetragen und ein neuer 2. Stock sowie zwei Dachgeschosse aufgesetzt werden. Diese Räume sollen der Bestandseinheit im Dachgeschoß zugeordnet werden.“

Rechtliche Beurteilung:

Von der Besteuerung sind gemäß **§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988** die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden ausgenommen; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 (Hauptwohnsitzbefreiung) nicht von der Besteuerung ausgenommen.

Als Einkünfte sind gemäß **§ 30 Abs. 4 EStG 1988** der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens S 6.000,00 betragen.

Die zitierte Befreiungsbestimmung erfasst „selbst hergestellte Gebäude“. Die Ausführungen der Gesetzesmaterialien (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 621 BlgNR 17 GP, 82) zu diesem Begriff sind nicht eindeutig. Einerseits bringen sie zum Ausdruck, durch die Bestimmung solle vermieden werden, dass bei der Veräußerung eines Gebäudes die "eigene

Arbeitskraft" des Veräußerers steuerlich erfasst wird (diese Intention des Gesetzgebers stellen auch Ruppe, NZ 1990, 4, und Taucher, Erbschaften und Ertragsteuern, 98, in den Vordergrund), andererseits führen sie aus, dass von der Befreiungsbestimmung auch Gebäude erfasst würden, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden "herstellen lässt".

Erfahrungsgemäß stellt es eine Ausnahme dar, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen ist. Vor diesem Hintergrund gelangt der VwGH zu der Auffassung, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes auch Gebäude erfassen wollte, die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt.

Aufwendungen auf ein bestehendes Gebäude sind Herstellungsaufwendungen, wenn sie die Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes bewirken. Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG und des § 30 Abs. 4 zweiter Satz leg cit. ergibt sich, dass Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, zwar bei der Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen sind (nach § 30 Abs. 4 EStG), im Allgemeinen aber noch nicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des "selbst hergestellten Gebäudes" hinreichen.

Der VwGH vertritt die Ansicht, dass ein „selbst hergestelltes Gebäude“ iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG nur vorliegt, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes (vgl. die Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 20. 9. 2001, 98/15/0071).

Die Veräußerung eines erworbenen Dachbodens, der in der Folge ausgebaut wurde, fällt nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 1. Auflage 2008, § 30 Rz 37).

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. nicht nachgewiesen, dass hier ein „Hausbau“ vorgelegen ist. Trotz Aufforderung hiezu hat er keine Bauansuchen samt Baubeschreibung, Baupläne und –bewilligungen oder sonstigen Unterlagen vorgelegt, die den Senat einen „erstmaligen Hausbau“ als erwiesen hätten annehmen lassen.

Bezüglich der Berücksichtigung von Zinsen folgt der Senat den vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 4. November 2009 dargestellten Änderung der Berechnung des

Spekulationsgewinnes. Insoweit konnte daher dem Begehren des Bw. teilweise Folge gegeben werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. Februar 2010