



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 17. Mai 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 7. Mai 2001 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 bleiben unverändert. Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 wird abgeändert.

Gemäß § 200 BAO werden die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist selbständig tätiger Architekt und Inhaber eines Architektenbüros.

Gegen die Vorläufigkeitserklärung gemäß § 200 Abs. 1 BAO der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass weder hinsichtlich der erklärten Einkünfte noch Umsätze eine Ungewissheit bestehe, die die Erlassung vorläufiger Bescheide rechtfertigen würde. Im Zuge eines in der Folge durchgeführten Vorhalteverfahrens ersuchte das Finanzamt um die Vorlage einer Prognoserechnung, der Zinslisten seit 1992 sowie sämtliche Mietverträge betreffend die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Grundstück Adr.X in Adr.Xx wäre im Jahre 1992 gekauft und

weitervermietet worden. Zum Zeitpunkt des Kaufes wären fünf Wohnungen und zwei Geschäftslokale vermietet worden. Da in den Jahren 1999 und 2000 drei Wohnungen verkauft worden wären, sei die Frage eines Spekulationstatbestandes zu prüfen, daher wurde um entsprechende Darstellung gebeten.

Der Bw. legte in der Vorhaltsbeantwortung eine Aufstellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1997 bis 1999 als Prognoserechnung vor: 1997: S 32.231,00, 1998: S 8.442,00, 1999: S 47.466,00. Der Jahresabschluss 2000 würde einen Gewinnüberschuss von ca. S 70.000,00 ergeben.

Zum Sachverhalt wurde ergänzend ausgeführt, dass das Grundstück im Jahre 1992 zum Zweck der späteren Eigennutzung von Teilen des Gebäudes erworben worden wäre. Es sei geplant gewesen, eine Wohnung für den Eigenbedarf und eine Einheit als Büro zu nutzen, da das damals genutzte Büro nur 40 m<sup>2</sup> groß gewesen wäre. Eine Wohnung sollte an die Eltern vermietet werden, da diese in einer Wohnung im 4. Stock ohne Lift gewohnt hätten. Die verkauften Wohnungen wären nicht frei gemacht worden, sondern die Mieter von selber ausgezogen. Da das Architektenbüro trotz intensiver Bemühungen einen starken Auftragsrückgang verzeichnet hätte, wären Verluste erzielt worden und hätten die ausstehenden Bankschulden einen teilweisen Verkauf erzwungen.

Eine abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurden wie folgt begründet: Der Behörde sei weder ersichtlich, in welchem Ausmaß eine Vermietung erfolgt wäre und in Zukunft erfolgen würde, noch, ob objektiv ein Gesamtüberschuss erzielt werden könnte. Eine Prognoserechnung sowie Mietverträge, Zinslisten und Baupläne wären nicht vorgelegt worden. Die bisherigen Einkünfte – auch unter Berücksichtigung der Einnahmenüberschüsse 1997 bis 1999 - hätten einen Werbungskostenüberschuss von S -203.780,00 ergeben, daher sei die Ungewissheit nicht beseitigt. Hinsichtlich der auf Grund der Veräußerung von 492/851 Anteilen erklärten Spekulationseinkünfte von S 177.914,00 (Liegenschaft EZXx) sei der Befreiungstatbestand nach § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 in Anspruch genommen worden mit der Begründung, dass sich auf der Liegenschaft ein nicht zu verwertendes Gebäude befunden hätte, in der Folge jedoch ein Gebäude errichtet worden wäre. Belege und Baupläne seien nicht vorgelegt worden. Das Finanzamt hätte festgestellt, dass im Jahre 1999 zwei Wohnungen mit den Anteilen 292/851 um insgesamt S 5.500.000,00 und die Anteile 165/851 mit Kaufvertrag vom 8. März 2000 um S 2.650.000,00 verkauft worden wären.

Weiters wäre festgestellt worden, dass lt. Baubewilligung vom 22. September **1995** der Um-, Zu- und Ausbau eines bestehenden Gebäudes erteilt wurde und nicht die Errichtung eines neuen Gebäudes. Die weiteren Baubewilligungen hätten lediglich geringfügige Änderungen wie z.B. Einbau von Dachflächenfenstern betroffen.

Lt. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September **2001**, 98/15/0071 würde sich jedoch die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 für „selbst hergestellte Gebäude“ grundsätzlich nur auf die erstmalige Errichtung eines Objektes erstrecken. § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG wäre nur bei Baumaßnahmen anzuwenden, welche nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes somit als Hausbau und nicht Haussanierung oder –renovierung anzusehen sei. Da im vorliegenden Fall das Gebäude vor und nach den Arbeiten ein Wohn- bzw. Bürohaus betroffen hätte, somit nicht eine erstmalige Errichtung, sei die Befreiungsbestimmung somit nicht anzuwenden.

Die Spekulationseinkünfte wären daher lt. Aktenlage wie folgt ermittelt worden:

- Anschaffungskosten gem. § 30 EStG lt. Bw: S 685.270,00 (Herstellungskosten und Werbungskosten wären im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und selbständiger Arbeit bereits berücksichtigt worden).
- Zwei Verträge im Jahr 1999 (18. Mai 1999 zu je 125/1702 um je S 1,4 Mio. und zwei Verträge zu je 167/1702 Anteile um je S 1.350.000,00): Summe S 5.500.000,00
- Abzüglich anteilige Anschaffungskosten für 292/851 Anteile, ergibt somit 34,31%: S - 235.134,00
- = Einkünfte aus der Veräußerung gemäß § 30 EStG: S 5.264.866,00

Demgemäß erfolgte im Rahmen der Berufungsvorentscheidung eine entsprechende Abänderung des Einkommensteuerbescheides. Im Vorlageantrag führte der Bw. ergänzend aus, dass die Baubewilligung deshalb für einen „Um-, Zu- und Ausbau eines bestehenden Gebäudes“ erteilt worden wäre, weil der bestehende Bebauungsplan für diese Parzelle nur eine 60%ige Verbauung (Neubau) zugelassen hätte. Die wirtschaftliche Nutzung wäre damit nicht gewährleistet gewesen. Aus ökonomischen Gründen sei somit ein vollständiger Abbruch und eine Neuerrichtung billiger gekommen, jedoch nicht mehr in der beabsichtigten Form möglich gewesen. Der Altbestand hätte daher Konsens besessen. Der Altbestand wäre folgendermaßen erhalten worden: die Fundamente, vierseitig aufgehendes Außenmauerwerk, neue Durchbrüche und statische Verstärkungen wären durchgeführt worden, das teilweise lose Mauerwerk neu verwendet und verputzt und die Tragkraftverstärkung im Bereich des Deckenauftragers (Decke über EG) durch einen zusätzlichen Betonkranz verstärkt worden. Der Wert der stehen gelassenen Substanz hätte lt. Bw. nur ca. 6% der gesamten Bausumme ausgemacht.

Weiters wäre der bestehende Unterboden abgebrochen, neu drainagiert und aufgebaut worden. Der erhaltene Altbestand - Abbruchmauerwerke lt. Einreichpläne 1995, 2000 - sei lt. Baurecht kein Gebäude i.S.d. Bauordnung. Danach hätte ein neues Gebäude errichtet werden

müssen. Es würde somit keine Renovierung oder Sanierung vorliegen, da in diesem Falle die Rohsubstanz des Gebäudes erhalten geblieben wäre.

Auch hätte die Kubatur nur im geringfügigen Ausmaß verändert werden können. Beim einstöckigen Haus wäre die Decke abgetragen und ein Obergeschoss aufgesetzt worden. Zusätzlich wäre ein Dachgeschoss errichtet worden und sei somit insgesamt von einem Hausbau auszugehen. Die Wohnfläche (Netto-) wäre von 200 m<sup>2</sup> auf 500 m<sup>2</sup> erhöht worden. Zum Nachweis wurden die Einreichpläne und Dokumentationen vorgelegt.

Im Zuge eines umfangreichen Vorhalteverfahrens vom 13. Jänner 2003 wurde der Bw. um weitere Klärung des Sachverhaltes ersucht und das Ergänzungsersuchen wie folgt beantwortet: Aus der Sicht des Bw. würden laufende Einnahmenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung erzielt und daher kein Liebhabereitatsbestand vorliegen. Der Spekulationsstatbestand sei gegeben und die diesbezügliche Berechnung auch in den Steuererklärungen offen gelegt worden. Zum Nachweis wurden sämtliche Mietverträge mit Ausnahme der Fam.B., (jedoch deren Meldezettel) vorgelegt.

Das gesamte Objekt wäre bis einschließlich Beginn 1996 vermietet bzw. als eigenes Büro genutzt worden. Mit Ausnahme von geringfügigen Leerstehungen wären daher sämtliche sieben Einheiten vermietet bzw. eigengenutzt worden. Die Mietzahlungen wären vom Eigentümer (Bw.) kontrolliert worden. Zinslisten seien keine geführt worden. Der Erwerb im Jahre 1992 wäre in Vermietungsabsicht erfolgt, und weil auch eine Einheit zur Benützung als eigenes Büro frei gewesen wäre. Der Bw. sei Architekt und daher Fachmann und Branchenkenner und hätte sich im Jahre 1995 eine damals noch mögliche „Bauklassenverbesserung“ des Objekts gesichert mit einem am 6. Juni vorgelegten und 22. September 1995 genehmigten Einreichplan für das gesamte Objekt.

Erst mit der Kündigung von zwei Mietern (HerrG. und Fam.Ba.) im Februar 1996 wären Flächen frei geworden und sollten diese Teile komplett abgerissen und ein neues Mietobjekt mit besserer Kategorie erstellt werden. Im Jahre 1992 wäre ausschließlich die Vermietungsabsicht und das eigene Büro im Mittelpunkt gestanden, da nicht mit dem Freiwerden der Mietgegenstände gerechnet hätte werden können.

Wie von der Behörde richtig dargelegt worden wäre, sei das Grundstück EZX und EZx (Adr.X) um 2,5 Mio S und 80.000,00 S Darlehensübernahme gekauft worden. Dem Käufer (Bw.) wären die bestehenden Mietrechte bekannt gewesen und hätte laut Punkt 4 des Kaufvertrages der Verkäufer keine Haftung für das Freiwerden von vermieteten Wohnungen und Lokalen übernommen.

Zur Eigennutzung von Teilen des Gebäudes wurde weiters ausgeführt, dass das Büro seit Anschaffung des Objektes bestanden hätte. Erst durch das zufällige Freiwerden von Wohnungen im Jahre 1996 wäre der Neubau für

- ein neues eigenes Büro
- Wohnung für die Eltern (V+V)
- Wohnung für Eigennutzung

möglich geworden.

Ergänzend führte der Bw. aus, dass sämtliche Herstellungskosten der drei neuen Einheiten in keiner Art und Weise steuerlich geltend gemacht worden wären. Auch wären weder Vorsteuern noch die Bankfinanzierung oder/und Nebenfinanzierungen abgesetzt worden. Die Nutzung dieser Objekte sollte ausschließlich selbstständig bzw. durch seine Familie erfolgen.

Im Zeitpunkt der Anschaffung wären sämtliche Wohnungen in beiden Gebäuden vermietet bzw. nur eine kleine Einheit frei gewesen und als Büro des Bw. bzw. genutzt worden. Vom Abriss wären zwei Wohnungen in einem Gebäude betroffen gewesen, aus welchen drei neue Einheiten hergestellt worden wäre. Die Wohnungen in den anderen Gebäuden seien davon nicht betroffen gewesen.

Der Neubau hätte somit nur die Wohnungen Top 1B und 2B betroffen und wären nach dem Verkauf der Wohnungen noch folgende Wohnungen vermietet worden:

Lokal Top 1A

Lokal Top 2A

Top 4B = eigenes Büro

Top 3A = eigenes Büro

Top 4A = als Wohnung vermietet

Betreffend den Dachgeschoßausbau wurde ausgeführt, dass dieses für das eigene Büro aus dem bestehenden Gebäude heraus auf eigene Kosten durch die Schaffung eines neuen Wohnraumes errichtet worden wäre. Die Darstellung laut Anlagenverzeichnis betreffend die Architektentätigkeit sei somit korrekt.

Die beantragte Abschreibung (AfA) im Jahre 1998 zu 100 % wäre richtig erfolgt, ab 1999 sei jedoch richtigerweise der ursprüngliche Buchwert des 71%igen Anteiles auf 50% zu reduzieren, da der Flügel (Top 1B und 2B) vollständig abgerissen worden wäre.

Erklärend wurde nochmals festgehalten, dass es sich um zwei verschiedene Flügel des Gebäudes gehandelt hätte. Der eine Teil wäre als „nicht zu verwertendes Gebäude“ abgerissen und neu errichtet worden, der andere Teil würde nach wie vor vermietet. Während der Errichtungszeit hätte der Bw. somit weiterhin Einkünfte aus V+V erzielt, da der Neubau nur einen Flügel betroffen hätte.

Betreffend den Grundanteil wurde ausgeführt, dass dieser aus den Kaufverträgen Top 1B und 2B nicht unmittelbar ersichtlich sei. Laut später verkauftem Top 3B wäre der Grundanteil ausdrücklich mit 9,96 % des Gesamtkaufpreises bewertet worden und daher auf Top 1B und 2B rückzuschließen.

Die Berechnung der Anschaffungskosten für den nackten Grund und Boden sei daher nicht richtig erfolgt. Der gesamte Kaufpreis von S 2,5 Mio S wäre um den aktivierten Anteil der Vermietung von 1,006.000,00 S sowie den aktivierten Anteil „Büro Architekt“ von S 411.000,00 zu kürzen und würde somit S 1,083.000,00 als Basis für den Spekulationsgewinn betragen.

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

Ad Spekulationsgewinn gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit a EStG)

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung selbst hergestellter Gebäude – nicht Grund und Boden – von der Besteuerung als Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 Abs. 1 Z 1 lit a ausgenommen.

Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG liegt dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ und nicht etwa als Haussanierung oder –renovierung anzusehen ist (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung somit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes.

Wird ein bereits als solches verwendbares Gebäude angeschafft, so gilt es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn vom Steuerpflichtigen in der Folge Herstellungskosten aufgewendet werden, welche die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Die Herstellungskosten sind in diesem Fall bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

Der Ausbau bzw. Umbau eines Gebäudes macht das als solches bereits verwendbare Gebäude somit nicht zu einem selbst hergestellten Gebäude (vgl. VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Dies gilt auch für Gebäudeteile, an denen etwa Wohnungseigentum begründet werden könnte, somit gilt auch der Ausbau eines Dachbodens nicht als selbst hergestelltes Gebäude (u. a. Doralt, EStG Tz 115 zu § 30).

Gemäß § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 sind bei Ermittlung der Einkünfte aus Spekulation die Herstellungsaufwendungen (und Instandhaltungsaufwendungen) einkünftermindernd zu berücksichtigen. Aus der Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG und § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG ergibt sich, dass Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, zwar bei der Ermittlung der Höhe des Spekulationsgewinnes zu berücksichtigen sind,

jedoch nicht zur Erfüllung des Tatbestandmerkmals des „selbst hergestellten Gebäudes“ reichen.

Wird nur ein Teil einer Liegenschaft veräußert, dann sind die anteiligen Anschaffungskosten zu ermitteln. Die Aufteilung der Anschaffungskosten auf den veräußerten Teil hat nach dem Verhältnis der Verkehrswerte und nicht nach dem Flächenschlüssel zu erfolgen.

Sachverhalt:

Im Veranlagungsjahr 1999 gab der Bw. Einkünfte aus Spekulation nach § 30 EStG i. H. v. S 177.914,00 bekannt und nahm dabei den Befreiungstatbestand nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG in Anspruch. Das Finanzamt ermittelte dazu folgenden Sachverhalt:

Der Bw. erwarb die Liegenschaft Adr.X in Adr.Xx mit einem Mietwohn- und Bürohaus am 3. April 1992. Mit Baubewilligung vom 22. September 1995 wurde der Zu-, Um- und Ausbau genehmigt und in den folgenden Jahren auch durchgeführt. In den Jahren 1999 und 2000 wurden in der Folge 3 Wohneinheiten innerhalb der Spekulationsfrist verkauft, da die Firma des Bw. auf Grund eines starken Auftragsrückganges Verluste erzielte.

Da der bestehende Bebauungsplan nur mehr 60% (Neu)verbauung zugelassen hätte, wäre damit eine wirtschaftliche Nutzung nicht gewährleistet gewesen. Aus ökonomischen Gründen wäre zwar der vollständige Abbruch und Neubau billiger, jedoch nicht mehr in der beabsichtigten Form (alte Form) möglich gewesen. Daher blieben vom Altbestand die Fundamente und das vierseitige Außenmauerwerk erhalten, neue Durchbrüche und statische Verstärkungen wurden durchgeführt, das teilweise lose Mauerwerk neu verwendet und verputzt und das Deckenaufleger (über dem EG) verstärkt. Die Kubatur wurde verändert und ein Obergeschoß und Dachgeschoß aufgesetzt. Die Wohnnutzfläche wurde von ca. 200 m<sup>2</sup> auf 500 m<sup>2</sup> erhöht.

Somit ist festzuhalten, dass – wie auf Grund der erteilten Baubewilligung und der vorgelegten Baupläne und Fotos betreffend den Alt- und Neubestand ersichtlich ist - die Fundamente, sämtliche Außenmauern und auch größtenteils die Zwischenwände im Erdgeschoss erhalten blieben. Ein Ober- bzw. Dachgeschoß wurde auf bereits vorhandenes Mauerwerk aufgebaut.

Die Grundsubstanz blieb somit grundsätzlich unverändert, um die Verbauung in der alten Form zu erhalten. Die Fundamente und sämtliche Außenmauern wurden bestehen lassen und zusätzlich statische Verstärkungen durchgeführt. Der Bw. erwarb somit ein Wohnmietgebäude und wurde ein Gebäudeteil in ein größeres Wohnmietgebäude umgebaut. Dieser streitgegenständliche Gebäudeteil bzw. Gebäudeflügel wurde saniert und ein Obergeschoss sowie eine Dachgeschosswohnung neu errichtet. Dabei wurden vierseitig aufgehende Außenmauern (Fundamente) des ursprünglichen Gebäudes stehen gelassen und beim Umbau im Inneren

des Gebäudes neue Durchbrüche und statische Veränderungen durchgeführt, wobei teilweise loses Mauerwerk neu verwendet und verputzt und teilweise auch Zwischenmauern verändert wurden. Weiters wurde eine Tragkraftverstärkung im Bereich des Deckenauftragers (Decke über dem Erdgeschoss) durch eine zusätzliche Betonkranzverstärkung durchgeführt. Auch wurde der Unterboden abgebrochen, neu drainiert und aufgebaut.

Die Kubatur wurde somit nur insofern geringfügig verändert, als die Decke des Gebäudes abgetragen und ein Obergeschoss sowie zusätzlich ein Dachgeschoss aufgesetzt wurden. Sämtliche Außenmauern, Fundamente und somit tragenden Mauern blieben erhalten. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wurde somit ein bestehendes Gebäude um- und ausgebaut (dementsprechend wurde auch die Baubewilligung vom 22. September 1995 für den Um-, Zu- und Ausbau eines bestehenden Gebäudes erteilt). Da nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch erhebliche Umbaumaßnahmen nicht zu einem selbst hergestellten Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG führen (vgl. VwGH a.a.O.), ist im vorliegenden Fall die – zweifellos umfangreiche – Bautätigkeit letztlich als Umbau und nicht als Neubau bzw. Neuerrichtung, somit insgesamt als Sanierung und Renovierung und nicht als Hausbau zu beurteilen. Die verkauften Wohnungen betreffen nur Wohnungen des Gebäudeflügels.

#### Berechnung des Spekulationsgewinnes 1999)

Die Anschaffungskosten des vermieteten Gebäudes von insgesamt 46,30% betragen laut Anlageverzeichnis auf insgesamt S 1.417.000,00, davon 29% betrieblich genutzt (S°411.000,00) und 71% vermietet (S 1.006.000,00). Die Herstellungskosten (Renovierungskosten) des vermieteten Teiles betrugen lt. Anlageverzeichnis insgesamt S 375.551,00, des betrieblich genutzten Teiles insgesamt S°552.984,00 für die Jahre 1993 bis 1995.

Die Herstellungskosten des verkauften Gebäude(an)teiles von insgesamt 53,70% wurden lt. vorgelegten Belegen i.H.v. S 4.439.833,50 ermittelt. Die verkauften Anteile im Ausmaß von 914/1702 Anteile bzw. 53,70% des Gebäudes ergeben sich wie folgend dargestellt (14,69% + 19,62% + 19,39%). Der verkaufte Anteil 1999 beträgt somit 34,31% (14,69% + 19,62%) des Gesamtgebäudes. Dies ergibt weiters einen prozentmäßigen Anteil von 63,89% im Verhältnis zu den Herstellungskosten (34,31% von 53,7%).



Verkauf 1999: zwei Anteile zu je  $125/1702 = 14,69\%$

Verkauf 1999: zwei Anteile zu je  $167/1702 = 19,62\%$

(Verkauf 2000: Anteil  $165/851 = 19,39\%$ )

Die Herstellungskosten des verkauften Gebäudeteiles wurden vom Bw. wie folgt belegmäßig nachgewiesen. Die Anschaffungskosten der verkauften Anteile lauten auf insgesamt S°1.083.000,-.

1995	gesamt 289.239,19 S	abzgl. Aufw. Büro: S 57.461,73 abzgl. Instands.aufw.: S 147.049,26	63,89% = S 54.132,84
1996	885.104,05 S		565.492,97 S
1997	812.961,90 S		519.401,35 S
1998	1.762.920,88 S		1.126.330,00 S
1999	2.807.073,22 S		1.793.440,90 S
2000	318.863,18 S	anteilig 63,89%	203.721,68 S
2001	277.529,98 S	anteilig 63,89%	177.313,90 S
			Summe
			<b>4.439.833,50 S</b>

Der Spekulationsgewinn lautet somit auf S 252.310,- und wird wie folgt ermittelt:

Veräußerungserlös des verkauften Teiles:	5.500.000,00 S
abzüglich Anschaffungskosten des verkauften Teiles (63,89%)	691.928,70 S
abzüglich Herstellungsaufwendungen	4.439.833,50 S
abzüglich Instandsetzungskosten (63,89% von S 147.049,26)	93.949,77 S
zuzüglich steuerbefreite Subventionen gemäß § 28 Abs. 6 EStG	0,00 S
abzgl. Werbungskosten	0,00 S
ergibt Einkünfte nach § 30 Abs. 4 EStG 1988	<b>274.288,23 S</b>

ad Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommen als Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG nur Tätigkeiten in Betracht, die auf Dauer gesehen Gewinne (Einnahmenüberschüsse) erwarten lassen. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es dem Steuerpflichtigen an der entsprechenden Absicht, so liegt keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinne vor.

Unter § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung (LVO) fällt die unmittelbare und mittelbare Vermietung von Gebäuden mit mindestens drei Wohneinheiten, sofern es sich nicht um Wohnungseigentum oder Miteigentum an Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten handelt. Der Anlaufzeitraum von drei Jahren gilt für diese Betätigung nicht. D.h. das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist somit vom ersten Jahr an zu prüfen und zu untersuchen, ob der Zeitraum, innerhalb dessen aus dem vermieteten Gebäude ein Gesamtgewinn geplant ist, sich in einem angemessenen Verhältnis zu einem für derartige Gebäudenutzungen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw.

höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen verhält. Im Zweifel ist das Vorliegen der Einkunftsquelle anhand einer Prognoserechnung zu prüfen.

Die Einkünfte aus Vermietung stellen sich wie folgt dar:

	Umsätze in S	Übersch./Verl. in S	AfA-Kürz. iHv S 6.975,00	Darl.zinsen in S	
1992		-82.886,00 S			7 Wohn.
1993	149.115,60 S	-96.195,00 S		138.125,00	7 Wohn.
1994	260.850,91 S	-63.910,00 S		202.585,00	7 Wohn.
1995	269.067,27 S	+87.136,00 S		81.690,00	7 Wohn.
1996	141.748,37 S	-30.758,00 S			2 Wohn. + 2 Büro:
1997	115.611,82 S	+32.231,00 S			-"-
1998	120.683,64 S	+8.442,00 S			-"-
1999	149.738,19 S	+47.466,00 S			-"-
2000	148.320,00 S	+70.715,00 S	zzgl. 6.975,00		-"-
2001	99.532,73 S	-45.211,00 S	zzgl. 6.975,00		-"-
2002	99.532,73 S	-1.031,50 S	zzgl. 6.975,00		-"-
<b>Zw.Summe in S</b>		<b>74.001,50 S</b>			
2003	5.724,06 €	+1.928,50 €	zzgl. 506,89		-"-
2004		+2.763,87 €	zzgl. 506,89		-"-
<b>Zw.Summe in €</b>		<b>8.401,58 S</b>	<b>+26.473,42</b>		
2005		+24.102,94 €	zzgl. 506,89		-"-
2006		+7.790,78 €	zzgl. 506,89		-"-
<b>Zw.Summe in €</b>		<b>31.208,19 €</b>	<b>34.456,42 €</b>		

Die Vermietungseinkünfte betreffen insgesamt 5 Wohnungen (Top 1A, 2A, 3A, 4A und 1 Büro), welche von vornherein nur für die Vermietung und nicht für den Verkauf oder Privatbereich verwendet werden sollten. Sie betreffen die gewerbliche Vermietung mit einem Anteil von 29% und einen Vermietungsanteil von 71%.

Im Zeitraum 1992 bis 1995 (Anlaufzeitraum) werden die Verluste aus Vermietung auf Grund von hohen Aufwendungen für Darlehenszinsen für den Kauf der Liegenschaft verursacht. Die Mietumsätze und Aufwendungen für Investitionen in den Anfangsjahren ergeben insgesamt einen Verlust.

Ab dem Jahre 1996 werden die Vermietungseinkünfte nur mehr aus der Vermietung je zweier Wohnungen und Büros erzielt. Das Ausmaß und die Entwicklung der Verluste im Verhältnis zu den Gewinnen ab 1996 zeigen, dass ab diesem Zeitraum die Einnahmen die Ausgaben übersteigen und insgesamt einen Einnahmenüberschuss (Gewinn) i.H.v. S°324.159,10 ergeben. Die Vermietungstätigkeit wird somit in einer Art betrieben, die auf Dauer gesehen einen Gesamtgewinn ergibt.

Ad Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO)

§ 200 Abs. 1 BAO ermöglicht die Erlassung eines vorläufigen Bescheides, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens ungewiss ist, ob die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Die Abgaben sind so lange vorläufig festzusetzen, bis die Ungewissheit beseitigt ist. Als beseitigt gilt die Ungewissheit, wenn auf Grund der im Regelfall mehrjährigen Beobachtung der Betätigung das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit mit einer gewissen Sicherheit beurteilt werden kann.

Auf Grund der Beseitigung der Ungewissheit bezüglich Liebhaberei der Vermietungstätigkeit ist daher die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 6. Juni 2008