



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch WTH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vertreten durch Mag.M., betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Zusammenhang des Erwerbes von 527/695 Anteilen an der Liegenschaft WG mit dem Ausscheiden aus der R GmbH

Der Bw. ist 1997 als Gesellschafter-Geschäftsführer aus der R GmbH ausgeschieden. Um nach Auffassung des Bw. bestehende Haftungen kapitalschonender zu erfüllen wurden die von der Versteigerung bedrohten Wohnungen bzw. Liegenschaftsanteile (Punkt II d des Kaufvertrages vom 19.11.1996) von der R GmbH erworben um im Wege der nachfolgenden Verwertung/Nutzung der Liegenschaft einen Teil der Haftungssumme wieder zu erlösen (vgl. Niederschrift mit BP vom 6.10.2000).

Das auf der Liegenschaft im Grundbuch eingetragene Pfandrecht wies einen Betrag von S 7.410.000,00 auf, der Kaufpreis betrug S 3,300.000,00; die aufgenommenen Kredite wiesen 1997 einen Stand von € 281.591,77 auf.

Ein Zusammenhang dieser Vorgänge mit der PI GmbH besteht nicht, zumal diese GmbH nicht

tätig war bzw. laut den Ausführungen in der Niederschrift von BP vom 6.10.2000 die GmbH ruhend gestellt wurde.

Ein Erfordernis zur Tilgung der Schulden lag auch im Zusammenhang mit der Aufnahme einer Angestelltentätigkeit als Vorstand der der kreditgewährenden Bank nahe stehenden RE AG vor, vgl. Niederschrift mit BP und Vorhaltsbeantwortung vom 9.12.99, Veranlagungsakt VA 1998/23).

Betreffend dem seitens des Bw. vorgelegten Konzessionsprüfungszeugnisses als Immobilienmakler aus dem Jahr 1989 hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung die fehlende Eintragung im Gewerberegister seit 1996 entgegengehalten.

Objekt

Feasibility zum Objekt (Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 28.5.2003, VA 2002/36-38)

Kaufvertrag	1996	3.300.000,00	Wohnungseigentum
Nebenspesen 9 %		300.000,00	
		3.600.000,00	
Abverkauf	1997	325.000,00	Rohdachboden (21,22) Werkstatt
Abverkauf	1997	225.000,00	T 7 extrem sanierungsbedürftig
Abverkauf	1998	500.000,00	T 16 sanbed.
Abverkauf	1998	244.000,00	T 5, unkündbar, schlechter Zustand*
Abverkauf	1998	232.000,00	T 10, schlechtester Zustand, vermietet
		1.526.000,00	

* laut dem im Verwaltungsverfahren vorgelegten Gutachten wurde diese Wohnung besonders hoch bewertet und als besonders gut ausgestattet beschrieben

Seit Abschluss des Kaufvertrages (1996) im Eigentum laut Grundbuchsatzung vom 7.1.2011

Top	Qm	HMZ mtl	Mietrecht (alle vermietet) und Zustand
6	40,04	26,34	Guter Z., optimal verwertb., kein Eintrittsberechtigter
8	22,79	15,04	Mittlerer Z., Zweitwohnung, Pendler
9	44,12	29,12	Sehr g. Z., optimal verwertbar
11	40,67	26,84	Hohe Altersstruktur, mittelfristiges Potential, Pflegebedürftig
14	45,42	36,96	Bester Zustand, kein Eintrittsberechtigter
17	29,45	19,44	Mittlerer Zustand, Zweitwohnung, Pendler
19	45,42	90,37	Allerbester Zustand, hohes Potential
20	61,36	40,50	Gepflegtester Zustand, hochwertig
Gesamt	329,27	284,61	

Verwendung HMZ

Der Hauptmietzins floss bisher in die Verbesserung und Erhaltung der Substanz des Gebäudes, wodurch sich diese Investitionen positiv auf die Vermarktung der absehbar frei werdenden Wohnungen auswirkt.

Marktsituation

Wohnungskäufer, auch die von Kleinwohnungen, legen zunehmend Wert auf den tadellosen Erhaltungszustand des Gebäudes mit seinen Allgemeinteilen.

Die Marktsituation zeige, dass optimale Verkaufs- und Vermietungsergebnisse erzielt werden können, wenn die Wohnungen in renoviertem Zustand vermarktet werden: Die langjährige Tätigkeit unterstützt in der RE AG diese Tatsache.

Verbesserung

Verbesserungen und Sanierungen betrafen bisher

Stiegenhaus, Leitungen, Fenster, Haustor, Hof bzw. Garten, Kanal und Dachkonstruktion durch Ausbau. Die Fassade wurde kurz vor Ankauf renoviert, daher sei dort keine nennenswerte Investition in näherer Zukunft vorgesehen.

Lage, Parifiziert

An der Liegenschaft wurde Wohnungseigentum begründet. Ruhelage, Nähe w Hauptstrasse, beste Infrastruktur, Verkehrsknotenpunkt m Platz, Straßenbahnlinie, Autobus, U-Bahn, Geschäfte der Nahversorgung in unmittelbarer Nähe.

Beabsichtigte Variante Verkauf der Wohnungen

Konkret ist der Abverkauf der Wohnungen in bestandfreiem Zustand geplant. Aufgrund des Zustandes ist nachstehender Kaufpreis vorgesehen.

Top	Qm	Verkauf renoviert	Renov.kosten
6	40,04	1.180.000,00	15.000
8	22,79	575.000,00	40.000
9	44,12	1.190.000,00	18.000
11	40,67	1.150.000,00	22.000
14	45,42	1.265.000,00	12.000
17	29,45	820.000,00	33.000
19	45,42	1.250.000,00	17.000
20	61,36	1.590.000,00	21.000
		9.020.000,00	178.000

Die Renovierungskosten würden aus Eigenmitteln getragen und errechnen sich aus der Erfahrung und den Kontakten zu den Professionisten

Der Abverkauf der Wohnungen sei in einem Zeitraum bis zum Jahr 2009 vorgesehen, sukzessive nach Bestandfreiheit

Variante Marktkonforme/angemessene Mieten ohne MRG Beschränkung

Die Wohnungen sind derzeit in den Einnahmen beschränkt (Kategoriemietzins)

Die marktkonforme Vermietung ohne der Beschränkungen des MRG ergibt weiters folgenden Ertrag, netto monatlich

im renoviertem Zustand, bezugsfertig

Top	Qm	Monatsmiete
6	40,04	3.550
8	22,79	1.970

9	44,12	3.3950
11	40,67	3.650
14	45,42	3.950
17	29,45	2.730
19	45,42	4.050
20	61,36	5.300
		29.150

Des weiteren würde der Kredit aufgrund freier liquider Mittel aufgrund des Einkommens als Angestellter in den nächsten Jahren vorzeitig abgebaut (ab 2005).

Durch Umstrukturierungen innerhalb der RE AG sei eine intensive Bearbeitung des Projektes ab September 2003 vorgesehen.

Kredit

Der offene Kreditsaldo beträgt 2.100.000, die Laufzeit wäre rechnerisch bis 2017 möglich (20 Jahre ab Beginn), sei jedoch vorerst bis 2007 vereinbart.

Der Kredit wurde nicht „fix“ gebunden abgeschlossen, um vorzeitige Rückzahlungen durchführen zu können.

Aufgrund des Zinsniveaus werde eine jährliche Belastung von ca. S 110.000,00 erwartet. Durch die Rückzahlung nehme die Zinsbelastung tendenziell stark ab (vor allem ab 2005 durch vorzeitige Rückzahlungen).

Die Rechnung gehe nur dann auf, wenn das Finanzamt die bisher durchgeführte Veranlagungsart beibehält. Ansonsten würden die liquiden Mittel zur vorzeitigen Abdeckung und anderen Verpflichtungen bis 2005 fehlen!

Das Objekt WG , mit einem Kaufpreis von S 3.300.000,00 S, wurde zu 100 % fremdfinanziert. Auf der Liegenschaft waren Pfandrechte in Höhe von S 7.410.000,00 eingetragen, eine Versteigerung drohte (Termin 21.11.96) laut Kaufvertrag vom 19.11.96 (VA, DB, 5-10).

Top	Anteil	Qm lt. Vorschreibung 07/2000	Miete	Verkäufe
Werkst.	31/695	79,54 lt. Vorlageantr.		

5	42	60,94 lt. Vorlageantr.		1998
6	28	40,04 (34,90 Mietvertrag, MV)	S 6,70 233,83 KAT D	
7	20	28,83 Vorlageantrag		1997 S 255.000
8	15	22,79 (21,8 MV)	S 6,70 146,06 KAT D	
9	30	44,12 (43,8)	S 6,70 293,46 KAT D	
10	40	60,43 Vorl. (54,10)	8,20 KAT D	1998
11	28	40,67		
14	31	45,42		
16	28	40,67		1998
17	20	29,45		
19	31	45,42 (45)	381,53 § 16 MRG 823,03 frei vereinb. KAT D	
20	42	61,36	220,00	
21	77			1997 325.000
22	64/695			1997: Buchwertabgang: 794.564,90 259,37 qm
Dachb.		151		
		750,68 qm lt. Vorlageantr.		

Bewirtschaftung

Verkäufe

Seitens des Bw. wurden für das Jahr 1997 im Zusammenwirken mit dem Bankgläubiger und einem Treuhänder Dr. sch Verkäufe der Top 7 und des Dachbodens (Top 21, 22) bekannt gegeben. Der durch Gegenüberstellung mit dem auf die Gebäudeteile hinsichtlich der Ermittlung nicht näher dargestellten entfallenden Buchwert resultierende Verlust wurde im

Zuge der Festsetzung der Einkommensteuer des Jahres 1997 als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb rechtskräftig veranlagt.

Anlässlich einer Vorhaltsbeantwortung teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit, für das Jahr 1998 seien weitere Wohnungsveräußerungen realisiert worden.

Damit in Zusammenhang stehende Verkaufsbemühungen hat der Bw. über Aufforderung mit Schriftsatz vom 22.9.2008 durch Anführung von Werbeinseraten, Rechnungen und Maklerbeauftragungen hinsichtlich der bereits verkauften Wohnungen dargetan.

Parifizierte Mietverträge seien nicht kündbar (Vorhaltsbeantwortung vom 30.12.2008), die für unrenovierte, d.h. bewohnte Eigentumswohnungen erzielbaren Preise würden sich im Durchschnitt um 1.723 € pro Quadratmeter bewegen.

Neuvermietung

Nach Angaben des Bw. (Vorhaltsbeantwortung vom 22.9.2008) sei die Top 8 mit 22,79 qm zu klein und deshalb neu befristet vermietet worden, um nach Frei werden der Top 9 die beiden Wohnungen zusammenlegen und sanieren zu können.

Dem Bauakt lässt sich die Undurchführbarkeit der Wohnungszusammenlegung von T 6 mit T 7 aus mietrechtlichen Gründen, sowie die Absicht zur Verbindung von T 6 mit 11 und der Zusammenlegung von T 8 und T 9 entnehmen.

Sanierungsaufwendungen betreffend die allgemeinen Teile des Hauses

Diese betreffen laut Schriftsatz vom 28.5.2003 (Vorhaltsbeantwortung) Verbesserungen im Stiegenhaus, an Leitungen, im Hof und im Garten, sowie an Fenstern, dem Haustor, den Kanal und der Dachkonstruktion.

Der Aufstellung in Punkt 4 der Vorhaltsbeantwortung vom 22.9.2008 folgend sind nachstehende Sanierungsarbeiten im Haus angefallen.

Datum	Tätigkeit	Firma	Betrag in €
15.10.99	Elektriker	f	799,55
6.12.00	Baumeister	schw	10.118,24*
6.12.00	„	„	119,91*
28.12.00	„	„	16.172,39*
2.5.01	Glaser	b	69,77

6.11.01	Baumeister	schw	480,37
14.11.01	Installateur	schö	511,33
26.11.01	Baumeister	schw	1.202,74
29.11.01	Installateur	schö	71,22
10.01.02	Elektriker	f	171,51
25.01.02	Elektriker	f	627,31
8.2.02	Glaser	b	54,15
16.12.02	Baumeister	schw	185,00
3.12.03	Spengler	schw	1.150,00
19.12.03	Install.	schö	1.309,70
23.12.03	Spengler	schw	915,00
30.12.03	Schlosser	n	211,14
1.7.04	Terasse	h	7.297,74
29.10.04	Baumeister	schw	3.504,85
29.10.04	Baumeister	schw	2.415,30
15.12.04	Elektriker	f	5.000,00
13.01.05	Baumeister	schw	310,00
14.02.05	Elektriker	f	7.813,33
8.3.05	Baumeister	g	5.941,25
8.3.05	„	„	3.415,00
8.3.05	„	„	6.250,00
23.9.05	„	„	3.022,63
24.03.06	Brieffächer	vs	880,00
24.10.06	Baumeister	schw	672,50

14.11.06	Install.	schö	148,28
14.11.06	Spengler	„	523,50
14.11.06	„	„	137,50
14.3.07	Schlosser	n	340,14
8.5.07	„	„	307,20
6.6.07	Schlosser	n	124,61
6.12.07	Baumeister	schw	<u>1.750,00</u>
			84.023,16

* elektrische Leitungen, Stiegenhaus, Fenster, Gartengestaltung lt. Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2000, VA Jahr 1999, Blatt 30

Vorhaltsbeantwortung vom 30.12.2008

Der Bw. legt Kostenvoranschläge vom 27.11.2008 betreffend Top 17 über € 8.200,00 netto (Therme, Badewanne, Boden- und Wandausbesserungen) und Top 9 über € 11.200,00 netto (Therme, Heizkörperinstallation, Bad/WC Installation, Bodenausbesserung und Ausmalen) vor und führt den Wohnungszustand als rglm. der KAT A und B entsprechend an; nur 2 Wohnungen (Top 8 und 17) seien der Kategorie D zuzuordnen, wobei auf die vorgelegte Zinsliste verwiesen wird.

Kredite

Nach der Aktenlage wurden mehrere Kredite zur Aufbringung des Kaufpreises aufgenommen. Mit Vorbringen (Schriftsatz) vom 22.9.2008 teilt der steuerliche Vertreter des Bw. mit Kredite seien teilweise flexibel rückzahlbar gestaltet worden.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 22.9.2008 sei der kr bereits zurückgezahlt worden. Nach dem Vorbringen vom 30.12.2008 seien Kreditverträge vom 4.6.97 über 1,2 und 2,1 Mio Schilling noch aktuell. Die rechnerische Laufzeit betrage 20 Jahre, das Fälligkeitsdatum sei der 1.6.2007.

Nach den Ausführungen im Schriftsatz vom 28.5.2003 (Aktenseite 20-21, Jahr 2002, Vorhaltsbeantwortung) ende 2003 ein Dienstverhältnis, wobei die 2003 offenen Kreditsalden von 2,1 Mio S vorzeitig rückgezahlt würden, was ab 2005 zu einer jährlichen Zinsenbelastung von rund € 8.300,00 führen würde.

Ist-Ergebnisse

AfA-Ermittlung (Beilage zur ESt-Erklärung 1997, Blatt 23 aus 1999)

Berechnung: Beträge in Schilling

Kaufpreis	3.300.000,00
Grunderwerbsteuer 3,5 %	115.500,00
Vermittlungsprovision	122.000,00
Grundbuch 1 %	33.000,00
<u>Notar</u>	<u>7.750,00</u>
Summe:	3.578.250,00
Abzüglich 25 % Grundanteil	894.562,50
Bemessungsgrundlage	2.683.687,50
1,5 % AfA	40.255,32

Kredite (Zinsen)

Jahr	Konto1	Konto2	Konto3	Kredit4	Summe
1996 aus- haftend	460.000,00 € 33.429,50				
1997	42.246,00	60.396,99	32.548,28	147.400,44	281.591,77
1998					218.363,85
1999	34.517,78	92.917,77	72.142,26		199.631,81
2000	26.457,00	85.797,74	69.930,47	-	186.135,21
2000 aus- haftend	293.514,00	1.280.918,06	1.083.068,98	-	

Ist-Ergebnisse

Jahr	HMZ	EHB	AfA	Zinsen	Instdhltg.	Ergebnis
96						-

97	65.231,82	5.022,56	40.255,32	281.591,77	5.416,25	-782.218,00*
98	45.421,62	3.943,88	**40.255,32	218.363,85	2.010,02	-264.925,83
99	45.684,41	3.666,30	40.255,32	199.631,81	39.512,40	-240.720,49
00	41.682,66	3.333,00	40.255,32	186.135,21	60.854,00	-273.516,17
01	42.235,80	3.644,52	40.255,32	166.733,43	44.387,29	-233.474,02
02 (€)	3.273,84	142,56	2.925,47	10.358,92	375,76	-12.170,85
03						-11.324,39
04						-13.422,06
05						-31.284,90
06						-16.053,59
07						-15.272,84

*veranlagt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb; laut Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2000, Veranlagungsakt 1999, Aktenseite 29 – 30; laut Vorhaltsbeantwortung vom 12.1.1999 wurden für Top 7, 21 und 22 S 550.000,00 erlöst und ist damit ein Buchwertabgang von S 794.564,90 verbunden, Veranlagungsakt, Teilablage 1993-1997, Blatt 68.

** keine Reduktion der Afa trotz Buchwertabgänge im Zusammenhang mit Wohnungsverkäufen

Ertragschancen

Vermietung, ohne Zinsbelastung

Normalisiert man die Instandhaltungskosten der Jahre 1997 bis 2002 und schätzt die jährliche Absetzung für Abnutzung unter Berücksichtigung bereits verkaufter Wohnungen unter Bedachtnahme auf die Verkehrswerte (sohin, dass die verbliebenen Wohnungen in besserem Zustand sind, als die verkauften Einheiten), wäre ohne Fremdmiteinsatz eine nahezu kostendeckende Vermietung möglich.

HMZ	45.684,41
-----	-----------

EHVB	<u>3,666,30</u>
	49.350,71
AfA	20,000,00
Instandhaltung	<u>25.000,00</u>
Jährliches Ergebnis	+4.350,71

Umgekehrt wäre eine Vermietung mit dem gewählten Fremdmiteileinsatz ab Beginn (sofort) positiv, wenn Marktmieten von rund € 7,00 für die Nutzflächen von 329,27 angesetzt würden (Kosten: AfA 20.000,00, Instandhaltung 25.000,00 und jährliche durchschnittliche Zinsen von 205.000,00).

Bei der konkreten Bewirtschaftung ist zweifelsfrei ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen auszuschließen, weil die mit dem Fremdmiteileinsatz verbundenen Finanzierungskosten der Erzielung positiver Ergebnisse nachhaltig entgegenstehen.

Verwertung (Verkauf der Wohnungen)

Vorab ist der Erwerb der Liegenschaft immer vorteilhafter für den Bw. als eine Haftungszahlung (womöglich fremdfinanziert) zu leisten, weil ein Gegenwert realisiert wird.

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass bei einem Erwerb dem die Erstellung eines Gutachtens vorausgegangen ist und der einen fremdüblichen Verkauf an den Gesellschafter (Geschäftsführer) der Verkäuferin betraf, dass der Kaufpreis in etwa dem Marktwert entspricht.

Mit anderen Worten ist angesichts der nachhaltigen Zinsenbelastung verbunden mit dem Abwarten der Auflösung von Mietverhältnissen mit von vornherein sicheren Gewinnen nicht zu rechnen, auch wenn man – vom Bw. selbst nicht erzielte – 1.000,00 € pro Quadratmeter für eine gebrauchte, unter 50 qm große, bestandfreie Eigentumswohnung im 4. Bezirk als Richtgröße ansetzen wollte.

General sanierte Wohnungen wurden vom Bw. nicht angeboten.

Nutzungs- bzw. Verwertungsabsicht

Schriftsatz	Erklärung
EST-Erklärung 1997	Einkünfte aus Gewerbebetrieb
Berufung vom 17.4.2001 gegen EST-Bescheid	Weitervermietung war niemals geplant

1997	
Beilage zur ESt-Erklärung 1998	Vermietung und Verpachtung
Beilage zur ESt-Erklärung 1999	Vermietung und Verpachtung
Niederschrift BP 6.10.2000	Nach Frei werden saniert, vermietet oder verkauft
Vorhaltsbeantwortung 14.12.2000 ESt-Akt 1999, AS 30	Einkünfte aus Gewerbebetrieb betreffend Verkäufe 1997; weitere Sanierungen von D auf Kategorie A und Verkäufe beabsichtigt Gewinnabsicht mit Verbesserungsarbeiten am Haus begründet
Beilage ESt-Erklärung 2000	Vermietung und Verpachtung
Beilage ESt-Erklärung 2001	Vermietung und Verpachtung
Vorhaltsbeantwortung 24.7.2002, ESt-Akt 2001, AS 21	Gewerblicher Grundstückshandel
Beilage ESt-Erklärung 2002	Vermietung und Verpachtung
Vorhaltsbeantwortung 28.5.2003, E 2002, AS 20	Ab Herbst 2003 Ende des beruflichen Engagements Verbesserungen betr. Haustor, Kanal, Hof, Garten, Dachkonstruktion, Fenster, Leitungen, Stiegenhaus dokumentieren Gewinnerzielungsabsicht, wobei sowohl anhand erzielbarer Mieten und Verkaufspreise eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht gegeben sei
Berufung 11.11.2004, E 2002, AS 47 ff Vorlageantrag 27.2.2006, E 2003, AS 59	Die Anschaffung habe niemals der Vermietung bzw. der Vermögensverwaltung gedient!

Vorhaltsbeantwortung 22.9.2008 Beilage Schreiben an die K vom 25.3.1997 und 18.3.1997 (Darlehensansuchen)	Bestandfreie Einheiten werden einer Veräußerung zugeführt
Vorhaltsbeantwortung vom 24.7.2002 E 2001, AS 21-24	Bis spätestens 2009 ergebe sich ein Gesamtgewinn
Vorhaltsbeantwortung 28.4.2005 E 2003, AS 33-34	Konkret sei 2005 mit dem Verkauf von 2 Wohnungen zu rechnen

Verkaufspreise

Schriftsatz vom 22.9.2008 (Vorhaltsbeantwortung)

Top	qm	Ako	Verkauf	VKP in S	Differenz
Dachboden Werkst.	230,54	47.695,60	1997	325.000,00 roh	-28.127,72
7	28,83	10.047,65	1997	225.000,00 unsaniert	5.797,17
16	40,67	14.174,05	1998	500.000,00 unsaniert	20.733,15
5	60,94	21.238,42	1998	244.000,00 unsaniert	-5.647,79
10	60,43	21.060,68	1998	232.000,00 unsaniert	-6.324,20
	421,41	114.216,39		1.526.000,00	-13.569,39
			VKP unsan. €	VKP in €	
6	40,04	13.954,49	1.400,00	56.056,00	33.659,05
8	22,79	7.942,63	1.200,00	27.348,00	14.600,09

9	44,12	15.376,42	1.350,00	59.562,00	34.882,84
11	40,67	14.174,05	1.400,00	56.938,00	34.188,65
14	45,42	15.829,49	1.500,00	68.130,00	42.723,67
17	29,45	10.263,73	1.150,00	33.867,50	17.394,22
19	45,42	15.829,49	1.400,00	63.588,00	38.181,67
20	61,36	21.384,80	1.600,00	98.176,00	63.853,40
	329,27	114.755,08		463.665,50	279.483,60*

*berücksichtigter Finanzierungsaufwand € 69.426,82

Für sanierte Wohnungen erhöhe sich der Gewinn auf € 409.916,35 bei Sanierungskosten zwischen 100 und 400 Euro pro Quadratmeter, was insgesamt rund € 61.410,50 ergibt und Verkaufspreisen zwischen 1.883 und 2.141 Euro pro Quadratmeter, sohin in Summe 655.508,75 Euro an Veräußerungserlösen erwarten lässt. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 28.4.2005 wurde bei der Auswahl der Wertansätze auf den Wohnungszustand Bedacht genommen. Laut der vorgelegten Feasibility Studie ist ein Gutachten erstellt worden. Nach den Ausführungen im Vorlageantrag vom 27.2.2006, ESt-Akt 2003, AS 59-65, sei mit einem Gesamtgewinn von 352.299,46 Euro zu rechnen. Die Bewerbung der Geschäftsaktivitäten habe im Wege der Mundpropaganda innerhalb der Branche stattgefunden.

Eine Internetrecherche unter immopreise.at für das Jahr 2007 ergab für Eigentumswohnungen in 6 Wien unter 50 qm einen Preis von 2.078 und für Wohnungen zwischen 51 und 80 Quadratmeter einen Preis von 2.356 Euro pro Quadratmeter.

Nach Auffassung des Bw. sei die Top 5 im Wert von 17.732,17 Euro im Jahr 1997 auf 105.000 Euro (Weiterverkauf des Eigentümers) im Jahr 2007 gestiegen, was einem Preis pro qm von 1.723 Euro entspricht.

Der durch den Umstand einer Zwangsversteigerung gedrückte Verkehrswert von 14.700 Euro betreffend wg/13 (23,19 qm, teilweise sanierungsbedürftig) im Jahre 2006 habe dennoch einen Kaufpreis von 20.000 Euro erzielt.

Nach „a“ betragen im Jahr 2008 die Preise für Eigentumswohnungen unter 50 qm 2.072 und bis 80 qm 2.380 Euro.

Laut dem Vorbringen des Bw. (Vorhaltsbeantwortung vom 28.5.2003, E 2002, AS 23) betragen die Preise S 29.637,00 / qm für vergleichbare Objekte (nm, Zustand gut,

Etagenheizung), 110.000 Euro für 54 qm in mh, Lift und 25.540 Schilling/ qm für 74 qm in 6 Wien bzw. 28.531 Schilling/qm für 53 qm in 6 Wien mit Gasetagenheizung bzw. 2.481,33 € je qm im Jahre 2002 für neue und 1.632,11 € für gebrauchte Eigentumswohnungen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2000 (VA 1999, AS 29-30) betrügen die Verkaufspreise S 16.000,00 je qm für sanierte Einheiten, wobei mit Sanierungskosten von S 4.000,00 je qm zu rechnen sei.

Nach den Ausführungen im Schriftsatz vom 24.7.2002 sei bei einem Abverkauf der Wohnungen mit folgenden Verkaufspreisen zu rechnen (Angaben in Tausend Euro):

Top	6	8	9	11	14	17	19	20
Qm	40,04	22,79	44,12	40,67	45,42	29,45	45,42	61,36
Preis	53.	16.	60.	44.	62.5	21.8	62.5	71.2
Summe								391.

Vorhaltsbeantwortung vom 28.5.2003 (VA 2002, AS 20-21)

Nach den Angaben des Bw. betrügen die Verkaufspreise zwischen 2.100 und 2.200 Euro; die Sanierungskosten lägen bei 12.900 Euro.

Der Zeitschrift gr 2003 können die durchschnittlichen Marktpreise für renovierte und unrenovierte Eigentumswohnungen von € 1.680/qm bzw. für neue Wohnungen von € 2.351,84 – € 2.481,33 laut Presse 2003 entnommen werden.

Für vergleichbare Objekte (KAT A) ließen sich folgende Marktwerte ermitteln (Beträge in Euro):

Qm	65	54	74	73
Preis	140.000	110.000	137.351	109.200

Mieten

Nach Auffassung des Bw. stellen 7 € die unterste Grenze marktüblicher Mietsätze dar. Bei der RE AG würden bei befristeten Mietverhältnissen 6,10 Euro und bei unbefristeten Mietverhältnissen 9,16 Euro erzielt.

Diverse Veröffentlichungen (gs, fe, usw.) weisen einen Wert von 5-8 Euro für den Zeitraum 2000-2006 aus, wobei 7 Euro bei gutem Wohnwert erzielbar sind (für 2005 zeigt der

Immobilienpreisspiegel 2006 für den 4. Bezirk einen Durchschnittswert von 6,80 Euro).

Für das Jahr 2000 werden nachstehende Angaben in Schilling je Quadratmeter publiziert:

Bis 40 qm	Bis 70qm	Ohne Lift, autom. Heizung bis 40 qm	Ohne Lift autom. Heizung bis 70qm	WC/Wasser innen bis 40qm	WC Wasser innen bis 70qm
82-93	75-86	72-83	60-68	38-43	36-42

Vorhaltsbeantwortung vom 28.5.2003 (VA 2002, AS 20)

Nach Instandsetzung der nachstehenden Einheiten seien folgende Nettomieten erzielbar
(Beträge in Euro):

Top	Qm	Betrag
6	40,04	257,99
8	22,79	143,16
9	44,12	287,06
11	40,67	265,25
14	45,42	287,06
17	29,45	198,40
19	45,42	294,32
20	61,36	385,17

Endgültige Einkommensteuerbescheide vom 23.9.2004 für die Jahre 2000-2002 (VA 2000, AS 22-23)

Das Finanzamt verneint eine gewerbliche Tätigkeit, weil die behauptete Tätigkeit nicht vollzogen wird (Vorhalt vom 26.11.2004, VA 2003, AS 29-30). Das Abwarten auf bessere Vermarktungschancen sei wegen der anfallenden Fremdmittelkosten nicht nachvollziehbar. Ein entsprechender Gewerbebetrieb trete auch nicht nach außen in Erscheinung. Einkünfte werden aus Vermietung und Verpachtung erklärt und die Eigentumswohnungen nicht als Umlaufvermögen behandelt.

Laut sich bietender Aktenlage werden zwecks späterer Verwirklichung eventueller Spekulationsgeschäfte nach § 30 EStG 1988 hohe laufende – jedoch objektiv steuergünstige –

Mehrkosten hingenommen, womit allerdings insgesamt keine einkunftsrelevante Tätigkeit im Sinne des § 2 Absatz 3 EStG 1988 realisiert ist. Für das Jahr 2003 enthält der Einkommensteuerbescheid den Zusatz, der Gesamtverlust von 1997 bis 2003 belaufe sich auf rund € 157.000,00.

In der Berufungsvorentscheidung vom 9.1.2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 vertritt das Finanzamt die Auffassung es läge keine gewerbliche Tätigkeit vor, weil lediglich 1997 zwei Wohnungen, d.h. Dachboden (Top 21, 22) und Werkstätte, (obwohl in der Feasibility Studie aus 2003 daneben der Verkauf der Einheiten 5, 7, 10 und 16 zusätzlich angeführt wird) veräußert wurden, ohne dass nachfolgend eine Beteiligung am wirtschaftlichen Geschehen dargetan werden konnte, zumal der Bw. selbst seit 1996 nicht mehr im Gewerberegister eingetragen ist, und die nichtselbständige Tätigkeit einem betrieblichen Engagement entgegenstünde und die hohe Fremdkapitalausstattung im Zusammenhang mit der Notwendigkeit von Haftungsübernahmen zu sehen ist.

Nach der Aktenlage stünde fest, dass die Vermietungstätigkeit keinen Gesamtüberschuss innerhalb absehbarer Zeit erwarten ließe und nach den Ausführungen in der Berufung vom 11.11.2004 sei dies niemals beabsichtigt gewesen.

Berufung vom 11.11.2004, VA 2003 AS 21

Entgegen den ursprünglichen Annahmen stellte sich die Absicht die Wohnungen zu parifizieren, sanieren, zusammenzulegen und zu verkaufen wegen bau- und mietrechtlicher Vorschriften als wesentlich langwieriger heraus.

Dennoch läge ein Gewerbebetrieb vor, weil der Bw. in der Immobilienbranche tätig sei (etwa als Vorstand der RE AG), eine hohe Fremdmittelquote geradezu an entsprechend hohe Veräußerungserlöse gebunden sei und noch keine 10 jährige Behaltdauer vorläge. Die Erzielung von Mieterträgen stand niemals im Vordergrund.

Die verbliebenen 8 Wohnungen würden rund € 600.000,00 Veräußerungserlös, nach Abzug aller Kosten € 350.000,00 Gewinn ergeben, dem Vorjahresverluste von € 21.000 (ohne Berücksichtigung von Zinsen) gegenüberstehen.

Vorlageantrag vom 27.2.2006, VA 2003, AS 59

Bereits im Jahr 1998 sei der Großteil der Liegenschaft (rund 56 % oder 421,41 qm) verkauft worden. Eine weitere Wohnung konnte 2005 bestandfrei gemacht werden, welche 2006 erfolgreich verwertet werden wird.

Den verkauften Einheiten sei eine Bewerbung vorangegangen, weitere 2 Wohnungen würden 2005 frei werden (Vorhaltsbeantwortung vom 28.4.2005, VA 2003, AS 33).

Über Aufforderung wurde das in der Feasibility zum Objekt wg erwähnte Bewertungsgutachten des Dipl. Ing. ws vorgelegt und auf eine weitere Ausmietung ab 1. November 2010 betreffend Top 17 (Pendlerwohnung) hingewiesen. Eine aktive Freimachung kann ausgeschlossen werden, zumal es sich um einen Mieter gehandelt hat, der aus beruflichen Gründen in L einen Nebenwohnsitz aufrecht erhalten hat und diese Gründe infolge Erreichen der Altersgrenze weggefallen sind.

Dem Gutachten zufolge sei für die R GmbH für 15 BI-Nummern Wohnungseigentum eingetragen; wobei die Wohnungen auf unbestimmte Zeit vermietet seien und dem MRG unterlägen. Alle Wohnungen mit Ausnahme der Top 5 seien der Kategorie D zuzuordnen. Aus dem Gesamtertrag sei ohne Erhöhung der HMZ eine ordnungsgemäße Instandhaltung kaum möglich.

Die einzelnen Wohnungen wurden wie folgt beschrieben:

Top 5	Bad, WC, Etagenheizung
Top 6	Gang WC, Ofen
Top 9	Gang Wc, Duschkabine, Gastherme
Top 10	Ungeziefer, nicht zugänglich
Top 14	Ölofen, Gang WC
Top 21, 22	Dachgeschoß in Projektierung

Die Bewertung der Wohnungen unter Bedachtnahme auf deren Zustand ergäbe insgesamt einen Marktwert von S 3.395.000,00, wobei für die einzelnen Wohnungen folgender Quadratmeterpreis in Schilling herangezogen wurde:

2.000,00	Werkstätte
6.000,00	Top 5
3.000,00	Top 10
4.000,00	Übrige Top 6,7,8,9,11,14,16,17,19, 20
7.000,00	Dachboden (21,22)

Angenommener Sachverhalt

Der Bw. hat im Zuge seines Ausscheidens als Gesellschafter-Geschäftsführer aus der R GmbH schlagend werdende Haftungen durch den Erwerb dieser Gesellschaft gehörender und

bewirtschafteter Liegenschaftsanteile bzw. Eigentumswohnungen erfüllt. Der im Jahr 1996 erfolgte Kauf war zu 100 % fremdfinanziert.

1997 wurde der Rohdachboden, die Werkstätte und Top 7 veräußert, wobei der Veräußerungserlös zur Gänze zur Tilgung der Bankkredite zu verwenden war.

Wohnungszusammenlegungen waren beabsichtigt, teilweise nicht durchführbar (Top 6 und Top 7), oder noch nicht umsetzbar (Top 8 und Top 9); bisher jedenfalls in keinem einzigen Fall ebenso wie Wohnungssanierungen realisiert.

Nach dem zufälligen frei werden wurden die Wohnungen (Top 5, 10 und 16) im Jahr 1998 verkauft.

Eine klar erkennbare Nutzungs- oder Verwertungsabsicht bestand nicht. Zweifelsfrei war der Erwerb der Wohnungen eine Variante, welche eine Kapital schonende Erfüllung der Haftungsverpflichtung ermöglichte, weil ein Gegenwert erhalten wurde.

Offensichtlich ist, dass in Fortsetzung der seitens der R ab 1990 begonnenen Bewirtschaftung der Liegenschaft bisher kein Gesamtgewinn erzielt wurde, wobei dies im Wesentlichen auf die Finanzierungskosten zurückzuführen ist.

Ein Gesamtüberschuss ist bei der konkreten Art der Bewirtschaftung unmöglich; unter Ansatz marktkonformer Mieten entsteht hingegen nicht einmal ein laufender Jahresverlust.

Ohne Fremdfinanzierung wäre ein laufendes ausgeglichenes Ergebnis auch bei Mietzinsbeschränkungen möglich.

Der Erzielung eines Gesamtgewinnes bei Veräußerung der Objekte stehen die bis zur zufällig eintretenden Bestandsfreiheit anfallenden laufenden Verluste (insbesondere Fremdfinanzierungskosten) und die bereits im Zuge des Erwerbes bezahlten Anschaffungskosten in Höhe des Marktwertes (laut Gutachten Dipl. Ing. ws) entgegen. Betreffend der 1997 und 1998 veräußerten Einheiten wurden keine Gewinne erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

„Nach der Rsp des VwGH ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung übersteigt. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Stpfl. nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht,

sodass im Fall von Grundstücksgeschäften diese dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht“ (VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019).

1. Vermögensverwaltung oder gewerblicher Grundstückshandel

1.1 Berufliche Tätigkeit, Befugnisse

Die abgelegte Maklerprüfung mag für sich allein für eine gewerbliche Betätigung sprechen. Dieses Indiz wird aber durch die ruhend gestellte, diesbezügliche Gewerbeberechtigung abgeschwächt und durch das Argument des Bw. selbst, seine als Vorstand einer AG ausgeübte fachliche berufliche Tätigkeit (welche die Revitalisierung von Objekten zum Gegenstand habe) hindere ihn an einer intensiven Bewirtschaftung, weiter relativiert.

Dieses Indiz wird gänzlich bedeutungslos, wenn man den eigentlichen Hintergrund des Erwerbes der Liegenschaftsanteile, sohin die steuerlich maßgebliche Veranlassung hiezu, nämlich das Ausscheiden als Gesellschafter-Geschäftsführer der R GmbH im Zusammenhang mit Haftungsverpflichtungen berücksichtigt.

1.2 Fremdmiteinsatz

1.3 Verkäufe 1997, 1998

Von dieser Veranlassung ausgehend, vermag auch der gänzlich mit Fremdmittel finanzierte Erwerb keine Gewerblichkeit begründen.

Zum einen, weil sich dieser als eine Variante darstellt, der Haftungsverpflichtung Genüge zu tun. Zum anderen, weil sich die Verkäufe als Notverkäufe darstellen (vgl. VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019), bei denen gleich wie bei einer Vermögensverwaltung oder fremdfinanzierten Haftungszahlung die Schuldentilgung an sich (und nicht die Erzielung von Gewinnen oder Überschüssen) im Vordergrund stand.

Nach den Ausführungen in der Feasibility Studie rechne sich diese Art der Finanzierung nur dann, wenn die daraus entstandenen Verluste auch steuerlich verwertet werden können.

Für die bereits 1997 verkauften Objekte wurde kein Veräußerungsgewinn erzielt. Daran ändert sich auch nichts, wenn dieser Umstand mit dem schlechten Zustand der Wohnungen erklärt wird.

Derartige Notverkäufe haben in keinem einzigen Fall eine Wohnungszusammenlegung, Umbauten oder Sanierungsmaßnahmen in den Objekten zugelassen. Zwischen 1999 und 7.1.2011 wurden überhaupt keine Verkäufe realisiert.

1.4 Anlass

Aus Sicht des Bw. stellt sich die gewählte Vorgehensweise, nämlich Erfüllung der Haftungsverpflichtung im Wege des Erwerbes der bereits seit 1990 von der R erfolglos bewirtschafteten Objekte als eine Kapitalschonende dar (insbesondere, wenn der geschätzte Marktwert bei Versteigerung nicht erzielt worden wäre).

Eine gewerbliche Tätigkeit oder eine subjektive Absicht zur Gewinnerzielung ergibt sich daraus nicht.

1.5 Gewerbliche Tätigkeit

Nach Auffassung des Bw. wertsteigernde Maßnahmen stellen sich ihrer Art nach bzw. vom Betrag her als laufende Instandhaltungen dar. Sanierungen (in den einzelnen Eigentumswohnungen und Wohnungszusammenlegungen haben nicht statt gefunden. Letztere scheiterten beispielsweise aus mietrechtlichen Gründen (für Top 6 und 7 laut Bauakt).

Zwischen 1999 und 7.1.2011 wurden keine Wohnungen verkauft und ergibt sich unter Bedachtnahme auf das Anschaffungsjahr 1996 eine dementsprechende Behaltdauer (unter außer Achtlassung anfänglicher Notverkäufe).

Eine (be-)werbende Tätigkeit wurde vom Bw. nur in Bezug auf die bereits verkauften Wohnungen dargetan. Von einer nachhaltigen Tätigkeit und von einer über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehenden laufenden Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr kann innerhalb des abgelaufenen Beobachtungszeitraumes keine Rede sein.

1.5.1 Planmäßigkeit des Vorgehens

Der Bw. wartet die Beendigung von Bestandsverhältnissen ab und entscheidet solcherart bei sich zufällig bietender Gelegenheit (vgl. VwGH 16.2.1988, 87/14/0044 und 24.2.2005, 2001/15/0159), ob die Wohnung verkauft oder vermietet wird. Damit ist ein planmäßiges auf rasche Umsetzung gerichtetes Vorgehen nicht erkennbar.

Dies steht in Einklang mit dem übrigen widersprüchlichen Vorbringen des Bw. betreffend Nutzung und Verwertung (beide Varianten sind in der Feasibility aufgeführt, betreffend Verkäufe sollten 2005 weitere Verkäufe statt finden bzw. laut Feasibility im Jahr 2009

Bestandfreiheit erreicht sein); und betreffend Kredite, welche 2005 mit einer Abfindung aus einem Dienstverhältnis vorzeitig getilgt werden sollten. 2008 fallen immer noch Zinsen an.

Im Zusammenhalt damit, dass keine einzige Wohnung zusammengelegt, saniert oder aktiv freigemacht wurde entspricht die Betätigung jener einer Vermögensverwaltung (vgl. VwGH 20.2.2008, 2008/15/0073 und 13.9.2006, 2002/13/0061).

Der bloße Umstand, dass die Mietverhältnisse dem Regime des MRG unterliegen, steht Ausmietungsversuchen grundsätzlich nicht entgegen. Derartige Versuche hat der Bw. nicht einmal behauptet.

2. Vermietung und Verpachtung

Gegen die Beurteilung, die gewählte Art der Bewirtschaftung (laufende Vermietung, nach zufälliger Beendigung der Mietverhältnisse Entscheidung über Nutzung oder Verwertung) stelle eine Einkunftsquelle dar, spricht das Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag, eine Vermögensverwaltung sei niemals beabsichtigt gewesen (und liegt damit nach eigenen Angaben des Bw. keine subjektive Absicht zur Erzielung positiver Ergebnisse vor), sowie der Umstand, dass bei den konkret erzielbaren Mieten und den angefallenen Finanzierungskosten ein Gesamtüberschuss innerhalb eines angemessenen Zeitraumes auszuschließen ist.

Der Ansatz fiktiver Mieten führe trotz Fremdfinanzierung sofort zu einem positiven Jahresergebnis.

Ein solcher Ansatz verbietet sich bereits deshalb, weil der Erwerb sehenden Auges erfolgt ist und bereits in einem anderen Veranlassungszusammenhang steht, nämlich im Zusammenhang mit Haftungsverpflichtungen als Gesellschafter-Geschäftsführer.

Gegen den Ansatz fiktiver Mieten spricht auch, dass die negativen Ergebnisse nahezu ausschließlich durch die gewählte Art der gänzlichen Fremdfinanzierung der Eigentumswohnungen verursacht sind, sohin die Verluste nicht infolge mietzinsrechtlicher Beschränkungen aufgetreten sind (vgl. Doralt, RdW 2004/96).

Wien, am 12. Jänner 2011