



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 8

GZ. RV/0923-W/05

## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Kitzbühler Wirtschaftstreuhandgesellschaft Dkfm. Dr. Karl Koller KG, 6370 Kitzbühel, Josef Pirchl Straße 18, vom 4. April 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 3. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

### a) Bescheide

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionsbezüge) negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 2.229.060,00 (2001) und € 288.566,14 (2002).

Das zuständige Finanzamt (FA) veranlagte die Erklärungen zunächst antragsgemäß mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 16. Mai 2003 und Einkommensteuerbescheid 2002 vom 5. Oktober 2004.

Nach einer Betriebsprüfung und Wiederaufnahme des Verfahrens erließ das FA am 3. März 2005 geänderte Einkommensteuerbescheide für 2001 und 2002 ohne Ansetzen von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Im Bericht vom 25. Februar 2005 betreffend den Zeitraum 2000 bis 2002 (Dauerbelege Seite 7ff) führte der Prüfer aus: Tz. 1 Liebhaberei: Auf Grund der durchgeführten Prüfung habe von der BP das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle verneint werden müssen. Umsatzsteuerlich liege Liebhaberei jedoch nicht vor.

Bauträger:

Zeitraum	1.1.-31.12.2001	1.1.-31.12.2002
	S	€
Vor Bp.	-2.229.060,00	-288.566,14
Nach Bp.	0,00	0,00
Differenz	2.229.060,00	288.566,14

Weitere Angaben, insbesondere Tatsachenfeststellungen und gesetzliche Vorschriften, auf Grund derer das FA von "Liebhaberei" ausgeht, enthalten weder der Bericht noch die Bescheide.

### b) Berufung

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 vom 3. März 2005 erhob der Bw. mit Schreiben vom 4. April 2005 (Akt 2002 Seite 22ff) Berufung und führte aus:

I. Sachverhalt: Der Bw. errichte als Bauherr auf dem Grundstück in X.Wien, X-Gasse, ein Gebäude mit 4 Eigentumswohnungen und 8 Garagen. Mit den Planungsarbeiten sei 1995 begonnen worden. Wegen der Dauer der Genehmigungsverfahren und diverser Probleme sowohl mit der ausführenden Baufirma, den gutachterlichen Feststellungen und Mängelbehebungen als letztlich auch mit dem planenden Architekten habe sich die Errichtungsphase des Gebäudes bis in das Jahr 2001 gezogen. Es habe daher erstmals im Jahre 2001 eine Wohnung und zwei Garagen verkauft werden können. Die restlichen Wohnungen und Garagen seien 2002 und 2003 verkauft worden. Ursprünglich sei das Konzept auf die Errichtung

von qualitativ hochstehendem Wohnraum, wofür ein entsprechender Preis erzielt werden könne, ausgelegt gewesen. So sei vom Quadratmeterpreisen im besten Fall von S 50.000,00 und schlechtestenfalls von S 45.000,00 ausgegangen worden. Die vom planenden Architekten angegebenen Selbstkosten inklusive Finanzierung hätten bei rund S 28 Mio. liegen sollen. Bestenfalls wäre bei einer gesamt zu verkaufenden Wohnfläche von 690 m<sup>2</sup> ein Gewinn von S 6 Mio. und im schlechtesten Fall ein solcher von S 2,733 Mio. zu erzielen gewesen. Dies gehe auch aus einer Wohnungskostenermittlung FAX datiert mit 19.3.1997 [Akt 2002 Seite 25] hervor:

Wohnungskosten lt. Bw.:

Wohnung	m <sup>2</sup>	Baukosten pro m <sup>2</sup> S	Selbstkosten S	S 45.000,00	...	S 50.000,00
1	232,52	41.034,00	9.541.226,00	10.463.400,00	...	11.626.000,00
2	104,36		4.282.308,00	4.696.200,00	...	5.218.000,00
3	168,58		6.917.512,00	7.586.100,00	...	8.429.000,00
4	183,76		7.540.408,00	8.269.200,00	...	9.188.000,00
			28.281.454,00	31.014.900,00	...	34.461.000,00

Nach erfolgreicher Abwicklung gegenständlichen Projektes habe die Absicht bestanden, das noch dem Cousin des Bauherrn (Bw.) gehörige Nachbargrundstück in ähnlicher Weise zu verwerten. Die Wohnungen seien erstmals "am 10.10 1997" in einer Moskauer Zeitung zum Verkauf angeboten und ein weiteres Mal "am 10.10.1997". Am 19. Dezember 1998 sei ebenfalls vom Bauherrn selbst in der Süddeutschen Zeitung ein Inserat geschaltet worden. Daneben sei bereits im Oktober 1997 ein namentlich genanntes Immobilienbüro mit dem Verkauf vom Plan aus beauftragt worden. Wegen der langen Verwertungszeit und des im Verhältnis zur Projektphase zusammengebrochenen Immobilienmarktes habe die finanzierende Bank die Verkaufsvollmacht für eine ihr "offensichtlich nahestehenden" Firma verlangt. Diese Firma habe dann den Objektverkauf insgesamt abgewickelt, jedoch zu einem wesentlich niedrigeren Preis als ursprünglich veranschlagt. Bedingt durch oben genannte Fehlentwicklung und dem Verfall der Immobilienpreise gepaart mit dem Druck der finanzierenden Bank sei es zu den erklärten Verlusten gekommen. Die Behörde habe die im Prüfungsbericht für den Zeitraum von 2000 bis 2002 als von steuerlich unbeachtlichen Einkunftsquelle stammend und damit als Verluste aus sogenannter Liebhaberei erklärt.

II: Rechtliche Erörterung: Wie unter I. ausgeführt und aus der dort angeführten Kalkulation ersichtlich sei, sei das Projekt von Haus aus auf die Erzielung von Gewinn ausgelegt worden und zwar auch im damals als schlechtesten anzunehmenden Fall. Die Gewinnabsicht sei damit von Haus aus gegeben. Dass es sich um eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr handle, sei dadurch dokumentiert, dass die Wohnungen über Inserate und Makler zum Verkauf angeboten worden seien. Nachdem zum einen 4 Wohnungen und 8 Garagenplätze verkauft und ursprünglich geplant gewesen sei, auf einem anschließenden

Grundstück ein weiteres Bauprojekt abzuwickeln, handle es sich auch um eine nachhaltige selbständige Tätigkeit. Dass sich auf Grund äußerer Umstände (Preisverfall am Immobilien-sektor, Bau- und Planungsmängel) das zu Beginn prognostizierte Ergebnis nicht verwirklichen habe lassen, könne durch eine Betrachtung a posteriori nicht bewirken, die ursprünglich beabsichtigte gewerbliche Tätigkeit nicht anzuerkennen.

c) Vorhalt FA – Antwort Bw. – Vorlage an UFS

Mit Vorhalt vom 10. Mai 2005 (AS 29) führte das FA aus, zur Frage der Einkunftsquelleneigenschaft im Zusammenhang mit der Veräußerung von Eigentumswohnungen auf dem gegenständlichen Grundstück sei vorweg zu klären, ob überhaupt eine gewerbliche Tätigkeit vorliege. Dazu vertrete das FA folgende Rechtsmeinung: Die Errichtung und Veräußerung von vier Eigentumswohnungen und 8 Garagen überschreite nicht die Grenze zur Gewerblichkeit (unter Hinweis auf VwGH 30.9.1980, 317, 520/80, Errichtung eines Gebäudes mit 9 Garconnieren und deren Abverkauf sei nicht gewerblich). Im vorliegenden Fall würden noch folgende Indizien hinzutreten, welche gegen eine Gewerblichkeit spreche: Die Liegenschaft sei ererbt und somit nicht planmäßig zur Weiterveräußerung angeschafft und überdies schon vorher zur außerbetrieblichen Einkünfteerzielung verwendet worden. Ursprünglich sei beabsichtigt gewesen, zumindest eine Wohneinheit für die Eigennutzung zu behalten. Die beabsichtigte Verwertung des Nachbargrundstückes auf ähnliche Weise durch einen Verwandten könne nicht zur Begründung der Nachhaltigkeit herangezogen werden, da diese Tätigkeit einer anderen Person, nämlich dem Eigentümer dieser Liegenschaft zuzurechnen gewesen wäre.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2005 (AS 30f) gab der Bw. an, im oa. Vorhalt werde auf ein Erkenntnis des VwGH, welches vor fast 25 Jahren ergangen sei, verwiesen, wonach selbst die Errichtung eines Gebäudes mit 9 Garconnieren und deren Abverkauf als nicht gewerblich anzusehen sei. Die Errichtung und Veräußerung von vier Eigentumswohnungen überschreite daher nach Ansicht des FAes nicht die Grenze zur Gewerblichkeit. Es sei zwar richtig, dass vier Wohnungen (Top 1-4) errichtet und verkauft worden seien. Darüber hinaus sei aber noch die Errichtung und Veräußerung von Top 5 (Sauna) sowie die separat ausgewiesenen und grundsätzlich frei verkaufbaren Tiefgaragenplätze 1-8 erfolgt. Damit komme man auf die Zahl von verkaufbaren Einheiten von 13, die wesentlich über jener des zitierten VwGH-Erkenntnisses liegen würde. Auch hätten sowohl VwGH und BFH in vielen Entscheidungen gewerblichen Grundstückshandel unterstellt, sobald mehr als 3 Einheiten verkauft würden. Gemäß Rz 5443 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 seien Art und Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens geeignete und entscheidenden Abgrenzungskriterien zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel. Maßgeblich für die Beurteilung dieser Frage seien die Umstände und das Gesamtbild des Einzelfalles, wobei die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen seien. Vielmehr sei in Rz 5445 der EStR 2000

festgeschrieben, dass Grundstücksverkäufe dann einen Gewerbebetrieb darstellen würden, wenn es sich um eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und sich als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Betätigung handle. Sämtliche in den EStR 2000 genannten "gewerblichen" seien beim Projekt des Bw. gegeben. Auch wenn hilfsweise die Objektgrenze als Entscheidungskriterium herangezogen werde, so sei mit 13 separat verkaufbaren Einheiten ein über die private Vermögensverwaltung hinausreichendes Ausmaß erreicht, selbst wenn, wie im Vorhalt angeführt, ganz zu Beginn geplant gewesen sei, Top 2 selbst zu nutzen, sinke die Objektzahl lediglich auf 12. Welch ein Privater würde ein Risiko von rund € 1 Mio. auf sich nehmen und noch dazu eine ihm gehörige Liegenschaft einbringen. Für das Gesamtprojekt habe auch erhebliches Fremdkapital aufgenommen und der finanzierenden Bank der Erfolg dieses Projektes nachgewiesen werden müssen. Die Mittel seien zur Verfügung gestellt worden, was zeige, dass auch die Bank das Projekt wirtschaftlich als positiv beurteilt habe. Zu den damaligen Verhältnissen 1995 sei es eben so gewesen, dass der Immobilienmarkt in Wien sich in einer Hochphase befunden habe. Erst danach sei es abwärts gegangen und die erzielbaren Verkaufspreise seien zusehends verfallen. Mit dem Erlös aus dem Projekt hätte auch das Grundstück vom Cousin angekauft und anschließend bebaut werden und mit ähnlicher Ausstattung verwertet werden sollen. Auch das sei nach einem jüngeren VwGH-Erkenntnis vom 25.3.1999, 94/15/0171, ein Indiz für Grundstücks-handel. Und damit wären die daraus zufließenden Einkünfte sehr wohl dem Bw. zuzurechnen gewesen und die Gewerblichkeit der Tätigkeit somit außer Frage gestanden, insbesondere dann, wenn der Immobilienmarkt nicht derart eingebrochen wäre.

Das FA erließ keine Berufungsvorentscheidung, sondern legte die Berufung dem UFS vor. Im Vorlagebericht an den UFS gab das FA an. "Handelt es sich bei der Veräußerung von 4 Wohneinheiten und Nebenräumlichkeiten, welche auf einem ererbten Grundstück errichte wurden, um eine gewerbliche Tätigkeit? Auf eine Stellungnahme des Prüfers wurde verzichtet, da keine Sachverhaltselemente strittig sind. Antrag des Finanzamtes auf Abweisung der Berufung unter Hinweis auf VwGH 30.9.1980, 317, 520/80."

### ***Es wurde erwogen:***

#### **1. Sachverhalt**

Mit Mietvertrag vom 2. April 1986 (Einkommensteuerakt "alter Akt 00", Dauerbelege Seite 12ff) vermietete der Bw. die berufsgegenständliche Liegenschaft in 1190 Wien an Herrn M und Frau F als Wohnhaus mit zwei selbständigen Wohnungen um damals monatlich S 12.872,84 wertgesichert zuzüglich Betriebskosten und USt beginnend mit 1. Mai 1986. Laut Vertrag sollte das Mietverhältnis am 1. Mai 1996 enden.

Im Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 1995 vom 25. September 1995 (Akt 1995 Seite 2) teilte der Bw. dem FA mit, dass seine Mieter mit Wirkung 31. August 1995 gekündigt hätten. Auf Grund Alter und Zustandes des Mietobjektes könne schwer sofort ein Nachmieter gefunden werden.

Im Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 1996 vom 24. Jänner 1996 (Akt 1996 Seite 5) gab der Bw. an, wegen des Alters des Gebäudes hätten keine Nachmieter gefunden werden können. Der Bw. habe sich daher entschlossen, das Gebäude umzubauen. Die diesbezüglichen Schritte seien bereits eingeleitet worden.

Im Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 1997 vom 17. Februar 1997 (Akt 1997 Seite 1) wiederholte der Bw. unter Hinweis auf den oa. Herabsetzungsantrag für 1996, das Mietverhältnis mit dem damaligen Mieter sei zu Ende gegangen, wegen des Alters des Gebäudes habe bisher kein Nachmieter gefunden werden können und es sei beim Beschluss, das Gebäude zu Mietzwecken umzubauen, geblieben. Diesbezüglich seien bereits Schritte gesetzt worden, zB seien wegen der Erhaltung des denkmalgeschützten Altobjektes mit der zuständigen Magistratsabteilung Gespräche geführt und entsprechende Einreichpläne angefertigt worden.

Das Magistrat erteilte dem Bw. mit Bescheid vom 24. April 1998 die Baubewilligung zum Umbau zur Gänze des bestehenden ebenerdigen Vordergebäudes durch Abtragung des Daches und Neuschaffung eines ersten Stockes samt ausgebauten Dachgeschoß, Abtragung der beiden ebenerdigen Seitengebäude und Neuerrichtung eines ebenerdigen Seitentraktes mit ausgebauten Dachgeschosses, somit insgesamt Neuschaffung von vier Wohnungen sowie Unterkellerung der Liegenschaft mit einer Tiefgarage und Schaffung von insgesamt acht Stellplätzen. Im Bescheid des Magistrats vom 7. April 2000 wurde über die Herstellung einer mechanischen Be- und Entlüftungsanlage abgesprochen. In der ersten Abweichung vom bewilligten Bauvorhaben 13. März 2001 wurde ausgesprochen, dass geringfügige Abänderungen der Raumeinteilung in sämtlichen Geschossen stattfinden, die Anzahl der vier Wohnungen gleich bleibt, die Stellplätze 1 bis 4 in der Garage im Kellergeschoss Pflichtstellplätze sind, die Stellplätze 5, 6 und 8 freiwillig geschaffen wurden und der Stellplatz 7 entfällt. In der zweiten Abweichung vom bewilligten Bauvorhaben 18. Mai 2001 wurde ausgesprochen, dass in der Garage im Kellergeschoss "schlussendlich" die Stellplätze 1 bis 4 als Pflichtstellplätze eingerichtet und die Stellplätze 5 bis 8 freiwillig geschaffen werden und die in den Wohnungen 3 und 4 im Dachgeschoss vorgesehen gewesenen Rauchfänge nicht ausgeführt werden.

Trotz der oa. Angaben des Bw., er habe ab August 1995 keinen Nachmieter gefunden, gab er in den Steuererklärungen weiterhin Einnahmen (Erlöse) aus Vermietung an. In den 1993 bis

1999 erklärte der Bw. neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die auch jeweils antragsgemäß veranlagt wurden.

	Erklärungseingang	V + V S	ESt-Bescheid vom:
1993	22.11.1994	133.011,00	14.12.1994
1994	02.11.1995	159.869,00	30.11.1995
1995	03.12.1996	89.832,00	07.02.1997
1996	05.02.1998	0,00	07.05.1998
1997	02.01.1999	36.749,00	08.02.1999
1998	06.07.2000	51.916,00	13.07.2000
1999	06.07.2000	59.803,00	13.07.2000
2000	keine Erklärung, keine Veranlagung		

In den Jahren 1997 bis 1999 gab der Bw. als Adresse des vermieteten Grundstückes X.Wien, Y-Gasse an

Für 1996 teilte der Bw. mit "Steuerbeilage 1" (Akt 1996 Seite 9) mit, dass er in diesem Jahr keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe. Für 2000 wurden keine Erklärungen abgegeben, für dieses Jahr ergingen auch keine Bescheide.

Mit Schreiben vom 18. März 2002 (Dauerbelege Seite 1) teilte der Bw. dem FA erstmals mit, er sei errichtender und veräußernder Bauherr. Das Baugrundstück ist ident mit dem vermieteten Gebäude X-Gasse. Dort sei nach den Planungsarbeiten 1995 ab dem Jahre 1996 ein Gebäude mit 4 Eigentumswohnungen und 8 Garagen errichtet worden. Wegen diverser baubehördlicher Schwierigkeiten und Problemen mit den errichtenden Professionisten hätten erst im Jahre 2001 eine Wohnung und zwei Garagen verkauft werden können. Nach erfolgreicher Abwicklung gegenständlichen Projektes bestehe die Absicht, das noch dem Cousin des Bw. gehörige Nachbargrundstück in ähnlicher Weise zu verwerten.

Am 16. April 2003 langten beim FA sogenannte "Berichte über den Jahresabschluss Vermietung – Bauherr" für die Jahre 1996 bis 2001 in Form von Bilanzen ein.

"Bericht über den Jahresabschluss zum"	Eingangsdatum	Akt / Seite
31.Dez.96	16.04.2003	1996 / 1ff
31.Dez.97	16.04.2003	1997 / 3ff
31.Dez.98	16.04.2003	1998 / 1ff
31.Dez.99	16.04.2003	1999 / 1ff
31.Dez.00	16.04.2003	2000 / 1ff
31.Dez.01	16.04.2003	2001 / 1ff

Diese "Bilanzen" enthalten die Positionen unfertige Erzeugnisse (in Bau befindliche Anlagen), Vorsteuern und Guthaben bei einer Bank als Aktiva und Privat- und Verrechnungskonto sowie Verbindlichkeiten gegenüber einer Bank als Passiva. Gewinn- und Verlustrechnungen legte der Bw. nicht vor. Für den Zeitraum 1996 bis 2000 gab der Bw. zwar nachträglich am 16. April 2003 die sogenannten "Jahresabschlüsse" ab, jedoch wurden darin weder Gewinne noch Verluste ausgewiesen.

Für das Jahr 2001 legte der Bw. ebenfalls am 16. April 2003 neben einer Bilanz auch eine Gewinn- und Verlustrechnung sowie Abgabenerklärungen (Umsatzsteuer und Einkommensteuer) vor. Am 24. Mai 2004 legte der Bw. für das Jahr 2002 und am 31. Mai 2005 für Jahr 2003 ebensolche Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen sowie die Abgabenerklärungen vor.

Für die Jahre 2001 bis 2003 erklärte der Bw. keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sondern folgende Verluste aus Gewerbebetrieb:



	2001 S	2002 €	2003 €
Gewinn / Verlust laut Bilanz	882.764,95	71.602,25	-187.989,00
abzüglich Grundanteil laut Gutachten verkaufte Wohnungen			
Top 4	-2.589.975,00		
Top 5	-521.850,00		
Top 1		-204.882,89	
Top 3		-155.285,50	
"Top 3"			-105.193,93
Einkünfte Gew. lt. Bw. ("Verlust steuerlich")	-2.229.060,05	-288.566,14	-293.182,93

Beim "Gewinn /Verlust laut Bilanz" handelt es sich im Wesentlichen um die Differenz zwischen Verkaufspreis der Wohnungen und anteiligen Baukosten. Bei der Angabe Wohnung "Top 3" im Jahr 2003 handelt es sich offensichtlich um einen Schreibfehler des Bw. Im Jahr 2003 wurde tatsächlich die Wohnung Top 2 um € 163.513,88 verkauft, welcher Betrag sich auch als Erlös Grundstücksumsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung findet.

Laut dem im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (AB) einliegenden Verträgen verkaufte der Bw. sämtliche Wohnungen und PKW-Garagenabstellplätze:

Datum Kauf- vertrag	Wohnung	Verkaufspreis netto €	Verkaufspreis netto S	Käufer	Anteil / 713	AB Seite
03.08.2001	Nr. 4 + Garage 4 u. 5	348.982,60	4.800.000,00	TR	190	33
27.12.2001	Nr. 5 + Garage 6 u. 7	37.789,87	520.000,00	Dr. MM	38	34ff
22.01.2002	Nr. 1 + Garage 1 u. 2	399.700,59	5.500.000,00	DI MS	215	41ff
07.05.2002	Nr. 3 + Garage 8	311.493,00		SS	154	47ff
12.08.2003	Nr. 2 + Garage 3	163.513,88		DI MS	116	56f
				Summe	713	

## 2. Rechtliche Beurteilung

Der Bw. nutzte das berufsgegenständliche Grundstück samt Gebäude X-Gasse zunächst zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Erstmals im Schreiben vom 18. März 2002 gab der Bw. an, er sei "errichtender und veräußernder Bauherr" und er veräußere beginnend mit 2001 die durch den Umbau entstandenen Wohnungen. Nach dem Vorbringen des Bw. im Berufungsverfahren handle es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel.

Im Erkenntnis vom 24.2.2005, 2001/15/0159, stellte der VwGH unter Hinweis auf seine eigene Rechtsprechung fest, dass die Veräußerung von Grundstücken dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel wird, wenn die Veräußerung auf planmäßige Art und Weise erfolgt. Das ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist. Dabei kommt es nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht an, sondern auf das objektive Gesamtbild. Eine gewerbliche Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftliche Verkehr unter-

nommen wird, ist ua. dann anzunehmen, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen (VwGH aaO).

Im vorliegenden Fall wurde der Entschluss auf Erzielung von Einkünften aus der planmäßigen Veräußerung der neu geschaffenen Wohnungen (Vermögensverwertung) vom Bw. gegenüber dem FA durch schriftliche Mitteilung vom 18. März 2002 nach außen kundgetan. Bis dahin geschah nach den Angaben des Bw. die Renovierung und der Umbau des Gebäudes zur Verbesserung der Mieteinnahmen (Schreiben vom 17. Februar 1997, Akt 1997 Seite 1). Der Planmäßige Abverkauf der Wohnungen ab 2001 ist durch die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung einliegenden Verträge ausgewiesen.

Der erste Wohnungsverkauf fand im Jahr 2001 statt, der letzte 2003. Die Veräußerung sämtlicher (fünf) Wohnungen samt Abstellflächen erbrachte einen Gesamtverlust von rd. € 700.000,00. In keinem der Jahre wurde ein laufender Gewinn erzielt.

	S	€
2001	-2.229.060,05	-161.992,11
2002	-3.970.756,66	-288.566,14
2003	<u>-3.291.228,87</u>	<u>-239.182,93</u>
Gesamt	-9.491.045,58	-689.741,18

Durch die Veräußerung sämtlicher Gebäudeteile ist die Betätigung abgeschlossen. Der Bw. ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Der Abverkauf der Wohnungen stellt eine gewerbliche Tätigkeit (§ 23 EStG 1988) dar, die über eine reine Vermögensverwaltung hinausgeht. Durch den Verkauf an verschiedene Personen liegt eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor. Der Bw. wurde selbständig (außerhalb eines Dienstverhältnisses auf eigene Rechnung und Verantwortung) und nachhaltig (wiederholter Verkauf von Wohnungen) tätig. Die Betätigung stellt sich weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit dar. Betreffend Gewinnerzielungsabsicht folgt:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl 1993/33 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn (§ 3) zu erzielen, wobei Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Die Errichtung und der Abverkauf der Wohnungen stellt sich als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO dar. Durch den Verkauf liegt insbesondere keine Bewirtschaftung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor.

Als Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur

insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung der Ausgaben führen. Wertänderungen von Grund und Boden sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen (§ 3 LVO).

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO gilt: Fallen bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß § 2 Abs. 2 LVO liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) iSd § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Wie bereits ausgeführt, ging das FA bei Erlassung der angefochtenen Bescheide von "Liebhabelei" aus, gab jedoch dafür keine Gründe an.

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO).

Das FA ist seiner Verpflichtung zur Ermittlung der für eine Liebhabereibeurteilung wesentlichen tatsächlichen Verhältnisse nicht nachgekommen. Das FA wird daher im fortgesetzten Verfahren zu ermitteln haben:

### **1. Anlaufzeitraum § 2 Abs. 2 LVO:**

Das FA wird zu ermitteln haben, ob das Vorbringen des Bw., er hätte nach Verkauf aller Wohnungen der berufungsgegenständlichen Liegenschaft auch das Nachbargrundstück in der selben Weise verwerten wollen, nachvollziehbar ist.

Begründung: Ein Anlaufzeitraum von drei Jahren ab Eröffnung des Betriebes iSd § 2 Abs. 2 LVO gilt nicht, wenn von vornherein die Absicht bestanden hat, den Betrieb nach einem bestimmten Zeitraum zu beenden (VwGH 18.12.1997, 96/15/0147). Die berufungsgegenständliche Betätigung dauerte bis zum Verkauf der letzten Wohnung nur drei Jahre (2001 bis 2003). Sollte sich herausstellen, dass der Bw. bereits zu Beginn beabsichtigte, die Betätigung nach dem Verkauf aller Wohnungen der Liegenschaft X.Wien, X-Gasse, einzustellen, fallen die Verluste der Jahre 2001 bis 2003 nicht unter § 2 Abs. 2 LVO. Dies zumal dem Bw. spätestens bei Verkauf der letzten Wohnung bekannt war, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes beendet wird.

### **2. Kriterienprüfung § 2 Abs. 1 LVO:**

Sollte das FA nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens zu dem Ergebnis kommen, dass kein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO vorliegt, wird das FA weiters zu ermitteln haben, ob eine Gewinnerzielungsabsicht des Bw. gemäß § 1 Abs 1 LVO an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien festgestellt werden kann. Das FA wird zu ermitteln haben, welche konkreten Bemühungen der Bw. zur Verbesserung der Ertragslage setzte und ob vom Bw. unbeeinflussbare Umstände (Änderung des Immobilienmarktes) den wirtschaftlichen Erfolg dieser Bemühungen verhinderten und ob die Bemühungen geeignet gewesen wären, auf das Streben des Bw. zu schließen, den Betrieb in die Gewinnzone zu führen (vgl. VwGH 7.10.2003, 99/15/0209).

Die Ermessensentscheidung des § 289 Abs. 1 BAO begründet sich damit, dass es dem FA als bescheiderlassende Behörde obliegt, den für den Bescheid wesentlichen Sachverhalt zu ermitteln, insbesondere als im vorliegenden Fall eine Außenprüfung stattfand und das FA keinerlei Feststellungen betreffend Liebhaberei traf.

Wien, am 28. März 2006