

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2009 und 5. November 2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt K vom 20. Oktober 2009, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer(gutschriften) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

2) Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) gab dem Finanzamt mit Schreiben vom 12. März 2006 die Eröffnung eines Gewerbebetriebes bekannt. Als Bezeichnung der gewerblichen Tätigkeit gab er den Import von PKW von Deutschland nach Österreich an. Mit Schreiben vom 9. November 2007 teilte die Wirtschaftskammer dem Finanzamt mit, dass der Bf sein Handelsgewebe mit Wirkung ab 7. November 2007 als ruhend gemeldet hat.

In den Jahren 2006 bis 2008 erklärte der Bf neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2006: -5.866,20 €, 2007: -1.226,92 €; 2008: 0 €). Nach erklärungsgemäßen Veranlagungen wurde eine Nachbescheidkontrolle durchgeführt. Dabei stellte das

Finanzamt fest, dass der Bf nur einen PKW (VW-Touran) im April 2006 aus Deutschland importiert und im Oktober 2006 im Inland verkauft hat. In den Jahren 2007 und 2008 wurden keine Umsätze erklärt. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 3. Oktober 2009 gab der Bf auf die Frage, ob die Absicht bestanden habe weitere Wareneinkäufe und Warenverkäufe zu tätigen an, es habe natürlich die Absicht bestanden weitere Wareneinkäufe und Warenverkäufe zu tätigen. Allerdings nicht mehr auf Lager sondern nur mehr kundenauftragsbezogen. Dies sei trotz seiner intensiven Bemühungen nicht gelungen. Grund für diesen Strategiewechsel sei die lange Kapitalbindungsdauer beim ersten auf Lager beschafften Fahrzeug gewesen.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für 2006 und 2007 erließ das Finanzamt am 20. Oktober 2009 neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 in denen die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht anerkannt worden sind. Hinsichtlich des Jahres 2008 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 9. April 2009 nach § 299 BAO auf und kürzte die hier nicht mehr strittigen Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit um 130,99 € auf 3.977,71 €, das zudem aufgrund der geringen Einkünfte von rd. 10.000 € zu keinen steuerlichen Auswirkungen führte (Negativsteuer). In der Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, ein Gewerbebetrieb sei eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Eine einmaliger Ankauf und Verkauf eines Autos könne nicht als nachhaltige Betätigung und somit auch nicht als Einkunftsquelle im Sinne des EStG angesehen werden. Die bisher (in den Jahren 2006 und 2007) ausgeglichen Verluste seien daher nicht anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 25. Oktober und 5. November 2009 erhob der Bf gegen die oben angeführten Einkommensteuerbescheide Beschwerde und brachte vor, die Häufigkeit der Geschäftsfälle sei nur ein Indiz für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Bei der Beurteilung sei besonders auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgang Bedacht zu nehmen. Der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung des Fahrzeuges habe rund sechs Monate betragen. In dieser Zeit habe es intensive belegbare Versuche gegeben das Fahrzeug zu verkaufen (Zeitungsanzeigen). Zusätzlich habe es auch unzählige Direktansprachen von potentiellen Kunden gegeben. Das Fahrzeug sei von ihm nicht privat genutzt worden, ein eigenes Privatfahrzeug sei zu jedem Zeitpunkt angemeldet gewesen. In dieser Zeit habe er beschlossen seine Strategie zu ändern und nur mehr auftragsbezogen einzukaufen. Darum habe es auch keine weiteren Zu- und Verkäufe gegeben. Trotzdem entsprechen seine Bemühungen einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung mit Gewinnabsicht. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei gegeben gewesen, es sei eine unbestimmte Anzahl möglicher Kunden in Betracht gekommen, zu denen auch Kontakte geknüpft worden seien. Die Tätigkeit sei bis zur Stilllegung des Gewerbes im November 2007 mit Gewinnabsicht verfolgt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. Dezember 2013 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, am 7. April 2006 sei ein Kfz angeschafft worden, welches am 3. Oktober 2006 wieder verkauft worden sei. Der Km-Stand habe bei der Anschaffung ca. 1.300 km, bei der Veräußerung 2.545 km betragen, die Differenz habe somit 1.245 km betragen.

Gemäß Fahrtenbuch seien 652 km für Überstellung, Fahrt zum TÜV sowie Fahrzeugvorführung bzw. Probefahrten und rd. 600 km somit für andere Zwecke gefahren worden. Die Ausgaben, neben dem Kfz-Kauf, seien im Wesentlichen Zeitungsanzeigen, Div. Geräte wie Digitalkamera (wäre auch bei Vorliegen betrieblicher Einkünfte als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig), Faxgerät, PC, Drucker, Büromaterial, Telefongebühren, kalkulatorische Garagenmiete, kalkulatorische Zinsen für PKW-Kauf, amtliches Kilometergeld (was auch bei Vorliegen eines Gewerbebetriebes nicht abzugsfähig wäre, da das Auto Betriebsvermögen -Umlaufvermögen wäre), etc. Ab 10/2006 handle es sich im Wesentlichen um Telefon/Internetgebühren. Bei sämtlichen geltend gemachten Kosten sei kein Privatanteil angesetzt worden.

Im Kalenderjahr 2008 seien keine Einkünfte erklärt worden, sodass der Antrag ins Leere gehe. Selbst im Falle einer Stattgabe dem Grunde nach, würde es im Jahr 2008 zu keiner Änderung des Bescheidspruches kommen.

Eine betriebliche Einkunftsart setze eine Betätigung voraus, welche selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht, unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erbracht werde und über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehe. Für die Wiederholungsabsicht sei nicht die behauptete innere Motivation eines Steuerpflichtigen maßgebend, sondern es sei aus den objektiven Umständen heraus zu erschließen. Entgegen der Darstellung in der Beschwerde, stelle der Verkauf eines Autos an einen Abnehmer keine betriebliche Tätigkeit dar, nur weil sich die Zeit zwischen An- und Verkauf über einen längeren Zeitraum erstrecke. Auch der An- und Verkauf einer einzigen Eigentumswohnung innerhalb von fünf Jahren, stelle keinen gewerblichen Grundstückshandel dar. Die Bemühungen Kunden für den Verkauf von einem Kfz zu finden, bewirke noch keine Nachhaltigkeit. Zwischen An- und Verkauf eines einzigen Kfz seien ca. 6 Monate gelegen. Es werde zwar behauptet, einen „Strategiewechsel“ durchgeführt zu haben, aus den vorgelegten Unterlagen sei allerdings ersichtlich, dass nach dem Verkauf des Kfz im Oktober 2006 keine weiteren Aktivitäten stattgefunden hätten. Es seien nur mehr Telefon/Internetkosten geltend gemacht worden. Es habe jedoch keine Zeitungsanzeigen und lt. Fahrtenbuch auch keine entsprechenden Reisebewegungen gegeben. Die geltend gemachten Aufwendungen (ca. 6.000 €) stünden in keinem Verhältnis zum höchstmöglich zu erwartendem Gewinn aus dem Verkauf eines gebrauchten Kfz. Die behauptete auftragsbezogene Strategie sei nie durchgeführt worden, eine Wiederholungsabsicht und Gewinnabsicht sei somit aus objektiven Gründen nicht gegeben.

Im Vorlageantrag vom 16. Jänner 2014 ergänzte der Bf, die Vorfinanzierung von Fahrzeugen sei nach dem ersten Fahrzeug aufgrund unzufrieden stellender Ergebnisse gestoppt worden. Aufgrund der offensichtlichen Unwirksamkeit von Zeitungsanzeigen

und der risikoreichen und extrem aufwendigen Vorfinanzierung von Fahrzeugen, habe er sich entschieden, keine weiteren Vorfinanzierungen bzw. Fahrzeugankäufe auf eigenes Risiko durchzuführen, keine kostenpflichtigen Anzeigen in Massenmedien zu schalten, sondern Akquise potentieller Kunden nur mehr über mündliche Direktansprachen und Mundpropaganda vorzunehmen. Damit sei die Nichtschaltung weiterer Zeitungsanzeigen und das Fehlen von weiteren spezifischen Reisebewegungen zu erklären. Jedenfalls seien von ihm Visitenkarten verteilt, Kundengespräche geführt und Fahrzeuge für (zumindest lokale) potentielle Kunden gesucht und gefunden worden, letztlich aber nicht verkauft und darum von ihm auch nicht angekauft worden.

Ein an den Bf gerichteter Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 22. März mit über 30 Fragen wurde vom Bf mit Schreiben vom 11. April 2017 beantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

1) Der Bf ist gelernter Werkzeugmacher. Nach Ablegung der Berufsreifeprüfung belegte er ab dem Jahr 2006 an der Fachhochschule X in K das Wirtschaftsstudium für Berufstätige. Im Jahr 2010 schloss er sein Studium mit dem Titel "Mag. (FH)" ab. In seiner Diplomarbeit beschäftigte er sich mit der „Entwicklungskooperation mit Lieferanten am YYY“. In den Jahren 2006 und 2008 war er neben seinem Studium bei insgesamt 3 Firmen als „Projekteinkäufer“, „Area Sale Manager“ und „Einkaufsleiter“ unselbständig erwerbstätig.

2) Mit Wirksamkeit vom 8. März 2006 wurde dem Bf von der zuständigen Gewerbebehörde auf Antrag die Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe und des Handelsagenten (mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe) erteilt. Mit Schreiben vom 12. März 2006 gab er gegenüber dem Finanzamt die Eröffnung eines Gewerbebetriebes (als Einzelunternehmer) bekannt. Als genaue Bezeichnung seiner gewerblichen Tätigkeit gab er den „Import von PKW von Deutschland nach Österreich“ an. Am 7. April 2006 erwarb der Bf als Unternehmer unter seiner ihm erteilten UID-Nummer 123 vom Autohaus Rochus in G in Deutschland ein Neufahrzeug der Marke VW-Touran. Der Kaufpreis von 16.370,69 € netto (ohne USt) wurde vom Bf in bar entrichtet. In der Folge beantragte der Bf bei der Bezirkshauptmannschaft als Fahrzeughändler ein sogenanntes Probefahrerkennzeichen für Probefahrten für nicht zum Verkehr zugelassene Kfz auf Straßen mit öffentlichem Verkehr.

3) Bereits am 27. April 2006 bot er das Fahrzeug in einer regionalen, inländischen Tageszeitung zum Verkauf an, wobei er darauf hinwies, dass es sich um ein Angebot eines Händlers („Händler-Topangebot“) handelt. In der Folge wurde der gegenständliche PKW in regelmäßigen Abständen bis Ende September insgesamt 14 Mal in Anzeigen in regionalen Zeitungen zum Verkauf angeboten, wobei der Bf in Laufe der Zeit

den Kaufpreis (inkl. USt und Nova) von ursprünglich 23.600 € auf 20.900 € senkte. Letztendlich verkaufte der Bf den gegenständlichen PKW im Oktober 2006 um 19.700 € (15.200,62 € netto, + 3.040,12 € USt und 1.459,26 € Nova) und erzielte dadurch bei einem Netto-Einkaufspreis von 16.370,69 € und einem Netto-Verkaufspreis von 15.200,00 € einen Verlust (ohne Finanzierungskosten und sonstigen Nebenkosten) von 1.170,69 €. In der förmlich ausgestellten Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer und der Nova trat der Bf unter seinem Namen als Händler mit dem Zusatz „EU Neu- und Gebrauchtfahrzeuge“ auf. Die Umsatzsteuer und die Normverbrauchsabgabe wurden vom Bf rechtzeitig an das Finanzamt abgeführt. Weil der Bf nicht mehr in der Lage war den Ankauf von Fahrzeugen vorzufinanzieren beabsichtigte er nur mehr auf Auftrag von Kunden Fahrzeuge zu importieren. Da sich letztlich auch für dieses Geschäftsmodell keine Kunden fanden, hat der Bf gegenüber der Gewerbebehörde sein Handelsgewerbe mit Wirksamkeit vom 7.11.2007 als ruhend gemeldet und am 6. Dezember 2011 zurückgelegt. Von der Zurücklegung der Gewerbeberechtigung hat der Bf das Finanzamt umgehend in Kenntnis gesetzt hat.

4) Dieser Sachverhalt ergibt aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten und der Vorhaltsbeantwortung des Bf samt Beilagen.

II) Rechtliche Würdigung:

1) Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb solche aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2) Eine nachhaltige Tätigkeit liegt vor, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen Tätigkeit hinweisen. Der begriffliche Gegensatz zur Nachhaltigkeit ist die Gelegentlichkeit. Verkäufe von Privatvermögen erfüllen das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht, wenn sie nur gelegentlich erfolgen und es am "inneren Zusammenhang" solcher gleichartiger Tätigkeiten fehlt (VwGH 31.03.1992, 90/15/0124). Tatsächliche Wiederholung der Ausübung der Tätigkeit ist zur Begründung ihrer Nachhaltigkeit dann nicht erforderlich, wenn aus objektiven Umständen auf das Vorliegen einer Wiederholungsabsicht geschlossen werden kann, während eine einmalige Tätigkeit nicht Nachhaltigkeit begründen kann, wenn die Umstände eine solche Wiederholungsabsicht objektiv nicht erkennen lassen (siehe VwGH 25.02.2015, 2010/13/0095; VwGH 20.04.2004, 2000/13/0109; VwGH 26.07.2000, 95/14/0161 mwN, sowie Doralt/Kauba, EStG¹⁰, § 23 Tz 41 ff, mwN; Jakom/Vock, EStG, 2016, § 23, Rz 22 ff).

3) Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Bf die Gewerbeberechtigung für den (Auto)handel erwarb, er in der Folge auf eigene Kosten bzw. eigenes Risiko einen Neuwagen der Marke VW-Touran aus Deutschland importiert hat und ihn im Inland Rahmen seines Handelsgewerbes, insbesondere durch Zeitungsannoncen, zum Verkauf angeboten hat, wobei ein Verkauf dieses Fahrzeuges letztlich erst nach einem halben Jahr unter Inkaufnahme eines Verlustes gelang. Unstrittig ist auch, dass der Bf, nachdem der PKW-Import nicht den erhofften Gewinn abwarf, seine Gewerbeberechtigung ruhend meldete und letztendlich wieder zurücklegte.

4) Strittig ist die Frage, ob die vom Bf entfaltete Tätigkeit als gewerblich einzustufen ist oder nicht.

Das Finanzamt hat die gewerbliche Tätigkeit im Wesentlichen mit der Begründung verneint, die Bemühungen des Bf einen Käufer für einen einzigen PKW zu finden, bewirke noch keine Nachhaltigkeit und damit auch keine gewerbliche Tätigkeit.

5) Diese Argumentation des Finanzamtes greift im gegenständlichen Fall zu kurz. Es ist durchaus richtig, dass isoliert betrachtet der An- und Verkauf eines einzigen PKWs die Nachhaltigkeit und damit die Gewerblichkeit einer Tätigkeit nicht zu begründen vermag. Eine tatsächliche Wiederholung der Ausübung der Tätigkeit ist zur Begründung ihrer Nachhaltigkeit aber dann nicht erforderlich, wenn aus objektiven Gründen auf das Vorliegen einer Wiederholungsabsicht geschlossen werden kann (VwGH 20.04.2004, 2000/13/0109). Entscheidend ist nicht die Anzahl der Ankaufs- bzw. Verkaufsvorgänge, sondern das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse. Werden Anstalten getroffen, die auf die Entfaltung einer nachhaltigen Tätigkeit schließen lassen, dann kann von einer Wiederholungsabsicht ausgegangen werden.

6) Im gegenständlichen Fall deuten die objektiven Umstände durchaus darauf hin, dass der Bf die Absicht gehabt hat mehrere Kraftfahrzeuge zu importieren und im Inland zu verkaufen und damit ernsthaft einen Autohandel betreiben wollte. Zum einen war der Bf selbst bei verschiedenen Firmen im Einkaufsbereich bzw. als Einkaufsleiter tätig und verfügte damit in Bereich des Einkaufs – wenn auch nicht unmittelbar im Autohandel – über entsprechende praktische Erfahrung. Zum anderen hat er sich als Student eines Wirtschaftsstudiums für Berufstätige an einer Fachhochschule auch die entsprechenden theoretischen Kenntnisse im Bereich Wirtschaft und Handel angeeignet. Zudem beschäftigte er sich auch in seiner Diplomarbeit – wenn auch nicht unmittelbar mit dem Autohandel – so doch mit einem wesentlichen Teil der Automobilindustrie.

7) Ein Gelegenheitsgeschäft, das gegen eine Nachhaltigkeit spräche, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Der Bf ist bei seiner Tätigkeit äußerst planvoll vorgegangen, indem er, bevor er sein erstes Handelsgeschäft abgeschlossen hat, bei der Gewerbebehörde die entsprechende Gewerbeberechtigung erwirkt hat und auch gegenüber dem Finanzamt die Eröffnung seines Gewerbebetriebes bekannt gegeben, seine Tätigkeit näher umschrieben und den voraussichtlichen Jahresumsatz für das Eröffnungs- und Folgejahr beziffert hat.

8) Ein privates Motiv für den Ankauf des Fahrzeuges ist nicht erkennbar. Zum einen verfügte der Bf in allen Beschwerdejahren über einen eigenen privaten PKW und zum anderen ist das Neufahrzeug unmittelbar nach dem Ankauf in Deutschland öffentlich in Form von Zeitungsanzeigen wiederholt im Inland zum Verkauf angeboten worden. Zudem wurde der Neuwagen in den Zeitungsannoncen nicht als Privatverkauf sondern als Angebot eines Autohändlers angeboten mit dem sich daraus ergebenden Rechten für den Käufer. Auch ein Naheverhältnis zum Käufer des gegenständlichen PKWs, der aufgrund einer Zeitungsannonce mit dem Bf Kontakt aufnahm, liegt nicht vor.

9) Das Finanzamt weist in der Beschwerdeentscheidung darauf hin, dass zwischen Ankauf und Verkauf mit dem gegenständlichen PKW 1.245 km zurückgelegt worden seien, wovon gemäß Fahrtenbuch 652 km auf die Überstellung, Fahrt zum TÜV sowie Fahrzeugvorführung bzw. Probefahrten, und rd. 600 km auf andere Zwecke entfielen.

Dem vom Bf vorgelegten Fahrtenbuch ist nur das Datum, die Abfahrts- und die Ankunftszeit sowie die jeweils gefahrenen Kilometer der einzelnen Fahrten zu entnehmen, nicht hingegen der Zweck der Fahrt. Nach dem Fahrtenbuch und der vorliegenden Rechnung vom 13. April 2006 der TÜV Bayern, haben die ersten zwei Fahrten am 10. April 2006 und 13. April 2006 über 500 km der Überstellung und der Fahrt zur Überprüfung der Zulassung gedient. Die restlichen Fahrten in der Zeit vom Mai bis September 2006 über rd. 700 km dürften im Wesentlichen wohl Fahrzeugvorführungen bzw. Probefahrten gedient haben, zumal es einsichtig erscheint, dass solche Fahrten durchgeführt worden sind. Jedenfalls gibt es keine Anhaltspunkte dafür – was letztlich auch vom Finanzamt nicht behauptet wird - dass im nennenswerten Umfang private Fahrten durchgeführt worden sind.

Dem steht allein der Umstand entgegen, dass das Fahrzeug als Neu- bzw. als Vorführfahrzeug wieder verkauft werden sollte. Das Fahrzeug ist vom Bf daher auch nicht zum Verkehr zugelassen, sondern nur mit dem Probefahrtenkennzeichen, das nur für Probe- und Vorführfahrten auf öffentlichen Straßen verwendet werden darf, benutzt worden. Ein außerbetrieblicher Grund für den Ankauf des hier angeführten Fahrzeuges ist nicht ersichtlich.

10) Die Absicht des Bf weitere An- und Verkäufe von PKWs durchzuführen, ergibt sich auch daraus, dass der Bf jeweils 100 Vordrucke für Neuwagenkaufverträge und Gebrauchtwagenkaufverträge angeschafft hat.

11) Auf die Frage (Pkt. 6 des Vorhaltes vom 22. März 2017), warum es beim An- und Verkauf dieses einzigen Fahrzeuges geblieben ist, gab der Bf an, dass er den Kfz-Handel nebenberuflich, mit begrenztem Kapitaleinsatz in kleinem Rahmen starten wollte. Es sei geplant gewesen, mit dem Verkaufserlös des gegenständlichen PKWs den nächsten Ankauf zu finanzieren und so den Handel in Gang zu bringen. Da es sich bei dem von ihm angekauften PKW der Marke VW-Touran um ein insbesondere von Familien damals stark nachgefragtes Modell gehandelt habe, sei er davon ausgegangen, dass er das Fahrzeug innerhalb von kurzer Zeit zu adäquaten Bedingungen verkaufen könne. Letztlich habe er das Fahrzeug nicht in der geplanten Frist und nicht zu den beabsichtigten Preis verkaufen

können. Dadurch sei er nicht mehr in der Lage gewesen, weitere Fahrzeugankäufe vorzufinanzieren. Diese Angaben erscheinen glaubwürdig.

12) Da der Bf bereits das erste Fahrzeug über einen Kontokorrentkredit finanziert hat, erscheint es einsichtig, dass er nicht in der Lage war, den Ankauf weiterer Fahrzeuge zu finanzieren. Dass nach dem schleppenden und letztlich verlustbringenden Verkauf des ersten Fahrzeuges auch der „Strategiewechsel“, nämlich Fahrzeuge nur mehr aufgrund von konkreten Aufträgen von Kunden zu importieren, gescheitert ist, hat dazu geführt, dass der Bf den angestrebten Autohandel letztlich wieder aufgegeben hat.

13) Auch wenn aufgrund der mangelnden Kapitalausstattung die Aussichten des Bf auf diesem Markt bestehen zu können, nicht besonders aussichtsreich gewesen sein mögen, so ist aufgrund des sich bietenden Gesamtbildes, trotzdem vom Vorliegen einer Wiederholungsabsicht und damit von einer nachhaltigen Betätigung auszugehen. Die Erwirkung einer Gewerbeberechtigung und die Anmeldung eines Gewerbebetriebes beim Finanzamt, lässt nicht nur eine planmäßige Vorgehensweise erkennen, sondern der Bf war auch bereit, für den angestrebten Autohandel erhebliche Kosten auf sich zu nehmen. So musste der Bf in den Jahren 2006 und 2007 als Inhaber einer Gewerbeberechtigung für den Autohandel ua Grundumlage an die Wirtschaftskammer, Versicherungsbeiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und Pflichtbeiträge an den Tourismusförderungsfond leisten. Ebenso führte die Ausstellung eines Probefahrerkennzeichens (das nur an gewerbliche Kraftfahrzeughändler vergeben wird) und die für dieses Kennzeichen zu entrichtenden Versicherungsprämien, zu nicht unerheblichen Kosten.

14) Hätte der Bf eine nachhaltige Betätigung als Autohändler nicht ernsthaft angestrebt, so wäre er wohl kaum bereit gewesen, diese Kosten, die einen wesentlichen Teil der von ihm insgesamt geltend gemachten Betriebsausgaben umfassen, auf sich zu nehmen. Die planvolle Vorgehensweise und die Übernahme von erheblichen Beiträgen und Kosten lassen erkennen, dass der Bf eine nachhaltige Tätigkeit in Form eines gewerblichen Autohandels angestrebt hat. Auch wenn die angestrebte, gewerbliche Tätigkeit letztendlich nicht zum Erfolg geführt hat, sind die von ihm in den Jahren 2006 und 2007 geltend gemachten Verluste dem Grunde nach als solche aus Gewerbebetrieb anzuerkennen, sodass der Beschwerde hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 dem Grunde nach statt zu geben war.

15) Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage können die für das Jahr 2006 geltend gemachten Aufwendungen nicht im geltend gemachten Ausmaß anerkannt werden.

Wie bereits das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, stellen die Ausgaben für eine Digitalkamera in Höhe von 279,90 € keine Betriebsausgaben dar. Bei einer Digitalkamera handelt es sich um ein typischerweise der Lebensführung dienendes Wirtschaftsgut, das von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst wird. Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis

vom 27.01.2011, 2010/15/0197, ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, es sei denn der Steuerpflichtige erbringt den zweifelsfreien Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088). Ein solcher Nachweis wurde nicht erbracht. Die Ausgaben für die Digitalkamera sind daher nicht abzugsfähig.

16) Hinsichtlich der geltend gemachten kalkulatorischen Garagenmiete von 574,20 € und den kalkulatorischen Zinsen von 395,40 € ist dem Bf bereits mit Schreiben vom 22. März 2017 unter Pkt. 31 mitgeteilt worden, dass im Steuerrecht kalkulatorische Aufwendungen nicht geltend gemacht werden können. Tatsächliche Aufwendungen für eine Garagenmiete hat der Bf nicht geltend gemacht. Die kalkulatorische Garagenmiete von 574,20 € wird daher nicht als Betriebsausgabe anerkannt.

17) Bezüglich der geltend gemachten kalkulatorischen Zinsen geht aus der vorgelegten Aufstellung der Kontobewegungen des Jahres 2006 der Raiffeisenbank M hervor, dass sich die tatsächlich aufgewendeten Zinsen für den vom Bf mittels Kontokorrentkredit finanzierten Ankauf des VW-Touran mit den geltend gemachten kalkulatorischen Zinsen in etwa decken. Diese tatsächlich angefallenen Zinsen sind daher anzuerkennen.

18) Nicht anzuerkennen sind hingegen (siehe dazu auch die Ausführungen des Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung) die für den VW-Touran geltend gemachten Kilometergelder in Höhe von 404,20 €. Bei diesem Fahrzeug handelt es sich um Umlaufvermögen und somit um Betriebsvermögen. Für im Betriebsvermögen befindliche Fahrzeuge sind grundsätzlich die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (vgl. ua Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 23, Rz 330 Stichwort: Kfz-Aufwendungen). Eine Schätzung dieser Aufwendungen kommt im gegenständlichen Fall nicht in Frage, zumal der Bf tatsächliche Aufwendungen wie zB die Versicherungsprämie für das Probefahrerkennzeichen, Parkgebühren und Benzinkosten schon als Betriebsausgaben geltend gemacht hat.

19) Weiters wurde dem Bf im Schreiben vom 22. März 2003 unter Pkt. 29 mitgeteilt, dass es sich bei dem im Jahr 2006 angeschafften PC samt Drucker und Zubehör, aber auch beim Faxgerät, um Wirtschaftsgüter handelt, die sich auch für eine private Nutzung eignen. Ohne zweifelsfreien Nachweis, dass diese Geräte ausschließlich nur betrieblich benutzt worden sind, ist bei derartigen Geräten ein entsprechender Anteil der Anschaffungskosten für eine Privatnutzung auszuscheiden. Falls er diesen Nachweis nicht erbringen und auch sonst die Höhe der betrieblichen und privaten Nutzung nicht nachweisen könne, werde (für den Fall, dass die Tätigkeit insgesamt als gewerblich angesehen werden sollte) im Schätzungswege ein Privatanteil von 40% angesetzt. Einen solchen Nachweis hat der Bf in der Vorhaltsbeantwortung nicht erbracht. Es werden von den für diese Anschaffungen insgesamt angefallenen Kosten von 652,85 € (PC samt Drucker und Zubehör: 528,69 €, Faxgerät: 124,16 €), ein Privatanteil von 261,14 € angesetzt.

Die für das Jahr 2006 geltend gemachten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 5.866,20 € waren daher um 1.519,44 € auf 4.346,76 € zu kürzen.

20) Die oben angeführten, im Jahr 2006 angeschafften technischen Geräte, die zu 60% und somit mit 391,71 € dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, sind vom Bf im Jahr 2007 ins Privatvermögen überführt worden. Einen Entnahmewert für diese Geräte vermochte der Bf nicht anzugeben (siehe Pkt. 30 der Vorhaltsbeantwortung). Der Entnahmewert wird daher im Schätzungswege mit 50% ihres auf dem Betrieb entfallenden Anschaffungswertes von 391,71 €, somit mit 195,86 € angesetzt.

Die für das Jahr 2007 geltend gemachten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 1.226,92 € € waren daher um 195,86 € auf 1.031,06 € zu kürzen.

21) Hinsichtlich der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 hat bereits das Finanzamt darauf hingewiesen, dass für dieses Jahr – nach der Ruhendmeldung des Handelsgewerbes - keine Einkünfte (bzw. Einkünfte von 0 €) aus Gewerbebetrieb erklärt worden sind und die Beschwerde gegen diesen Bescheid daher ins Leere gegangen ist.

22 Bezüglich der in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. April 2017 vom Bf vertretenen Ansicht, dass hinsichtlich der Abgabensfestsetzung für die Beschwerdejahre bereits Verjährung eingetreten sei, wird darauf hingewiesen, dass nach § 209a Abs. 1 BAO einer Abgabensfestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen steht.

III) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

2) Die gegenständliche Entscheidung hing in erster Linie von der Klärung des Sachverhaltes und der Beweiswürdigung ab. Die hier relevante Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Tätigkeit als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist, ist vom Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen geklärt worden, von denen im gegenständlichen Erkenntnis nur einige angeführt worden sind. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu lösen. Für die Zulässigkeit der Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 19. Mai 2017