



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Pavlik, Norbert Pelzer und Wilhelm Böhm in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb, vom 17. Juli 2003, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. Juni 2003 betreffend Einkommensteuer 1998, 1999, 2000 und 2001 nach der am 12. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

Im Bericht über die Betriebsprüfung beim Berufungswerber (Bw) betreffend die Jahre 1998 – 2001 traf das Finanzamt (FA) ua folgende Feststellungen:

*„Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit
Realitäten, Wohnungswesen*

...

*Tz 9 Eigentums- bzw Beteiligungsverhältnisse
J. E. 100%*

Tz 10 Ermittlung des Gewinnes

Zeitraum 1998 – 2001 gem § 4 Abs 1 EStG

...

Tz 12 Beweiskraft der Buchführung

Infolge der materiellen Mängel sind die Bücher nicht ordnungsgemäß im Sinne von § 131 BAO.

...

Tz 16 Verlustvorträge

Betriebsgegenstand im Prüfungszeitraum war der Handel mit Grundstücken und die Vermietung von Wohnungen. Das Betriebsergebnis wurde gemäß § 4 (3) EStG ermittelt. In den Jahren 1995 bis 1997 sind Verluste iHv insgesamt ATS 434.507,-- entstanden.

Dieser Betrag gliedert sich wie folgt:

Verlust 1995 15.568,--

Verlust 1996 78.412,--

Verlust 1997 340.527,--

gesamt 434.507,--

Im Jahr 1998 wurden diese Verluste gemäß § 18 (7) EStG als „Anlaufverluste“ abgezogen.

Steuerliche Würdigung:

Unter Anlaufverlusten versteht man Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen. Der Beginn des Zeitraumes der vortragsfähigen Anlaufverluste ist mit dem Beginn der Betätigung, aus der die betrieblichen Einkünfte erzielt werden, gleichzusetzen.

Mit dem Verkauf von Grundstücken wurde bereits im Jahr 1992 begonnen. Am 27.5.1992 wurden 115/1662 Anteile an der EZ 1234, Baufläche S-gasse X, U-gasse Y und am 5.9.1994 115/1662 Anteile an dieser Liegenschaft verkauft. Der Beginn des Handels mit Grundstücken war somit bereits im Jahr 1992.

Die Verluste der Jahre 1995 bis 1997 sind daher nach Ansicht der Bp keine Anlaufverluste und nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

...

Tz. 20 KFZ-Kosten

Der KFZ-Privatanteil wurde von der Betriebsprüfung von 20% auf 40% erhöht. Es ergeben sich nachstehende Erfolgsauswirkungen: ...

...“

Gemäß diesen Feststellungen erließ das FA am 16.6.2003 Einkommensteuerbescheide 1998 – 2001.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde iw vorgebracht.

„Tz 16 Verlustvorträge

Unter Tz 16 des Bp-Berichtes verneint die Behörde den Verlustabzug der Jahre 1995, 1996 und 1997 im Jahr 1998. Die Begründung der Behörde lautete zusammenfassend, dass die Geltendmachung von Anlaufverlusten nur in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung des Betriebes erfolgen darf.

Die Geltendmachung von Anlaufverlusten nur der ersten drei Veranlagungszeiträume ist unbestritten. Bestritten wird jedoch der Zeitpunkt des Beginns des gewerblichen Grundstückshandels.

...

Im Bp-Bericht geht die Betriebsprüfung davon aus, dass betriebliche Einkünfte bereits ab 1992 vorliegen, dass also Hr J. den gewerblichen Grundstückshandel bereits seit 1992 ausübt.

Dazu wird ausgeführt, dass im Jahr 1992 und im Jahr 1994 folgende Grundstücksverkäufe

1) 27.5.1992 ... 115/1662 Anteile EZ 1234 ...

2) 5.9.1994 ... 115/1662 Anteile EZ 1234 ...

stattgefunden haben.

Bei den oa Verkäufen handelt es sich um ein und dasselbe Objekt. Herr J. hat Top 1 mit Kaufvertrag vom 8. April 1992 von Frau N. erworben. Am 27. Mail 1992 hat Hr J. die Top 1 weiterverkauft. Herr J. hat das Gassenlokal erworben, um ein Geschäft zu eröffnen (Textilien).

Nach Erwerb kam Herr D. mit Herrn J. überein, gemeinsam dieses Geschäft unter der Bedingung zu betreiben, dass Herr J. das Geschäft an Herrn D. um den gleichen Preis weiterverkauft. Mit Herrn J. wurde ein unbefristeter Hauptmietvertrag geschlossen. Da Herr D. sich jedoch nicht an die Vereinbarungen gehalten hat, machte Herr J. den Verkauf rückgängig. Mit Dissolutionsvertrag vom 21. März 1994 wurde der Verkauf rückgängig gemacht und beim FA für Gebühren und Verkehrssteuern ... angezeigt und von diesem auch bewilligt.

Herr J. hat in der Folge am 5. September 1994 einen Notverkauf getätigt, da das Geschäft bis zu diesem Zeitpunkt nur Verluste eingebracht hat (1992 iHv – 364.770,13 und 1993 – 21.182,71).

Im Jahr 1995 hat Herr J. die 90/2072tel der Liegenschaft J-gasse 42 in Vermietungsabsicht erworben und im selben Jahr verkauft. Die Veräußerung erfolgte, da eine Vermietung nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich gewesen wäre. Der Verkaufspreis entsprach iw dem Kaufpreis, wobei ein Verlust iHv ATS 2.496,00 hingenommen werden musste.

Im Jahr 1996 beschloss Herr J. die Aufnahme des gewerblichen Grundstückshandels. Dies

wurde im Jahr 1996 dem FA mitgeteilt. In den nachfolgenden Jahren 1996 und 1997 hat Herr J. Wohnungen zur Vermietung, Sanierung und zum Weiterverkauf erworben. Bis zur Veräußerung wurden die Wohnungen teilweise vermietet oder instand gesetzt. Ab dem Jahr 1998 erfolgten in weiterer Folge sowohl Käufe als auch Verkäufe.

Gewerblicher Grundstückshandel

Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn Grundstücke planmäßig verkauft bzw neue Grundstücke wieder planmäßig angekauft werden. Die Planmäßigkeit ist das entscheidende Kriterium. Planmäßigkeit für die Wiederveräußerung liegt vor, wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung in gleichem Zustand oder nach weiterer Be- oder Verarbeitung erfolgt. Gem EStRL ... muss die Veräußerungsabsicht bereits im Zeitpunkt der Anschaffung bzw im Zeitpunkt der Bebauung des Grundstücks vorhanden sein.

Herr J. hat im Lichte dieser Ausführungen 1992 ein Geschäftslokal angeschafft, um ein Textilgeschäft zu betreiben. Aufgrund dessen, dass die Geschäfte sich nicht so entwickelt haben, wie dies von Herrn J. erwartet wurde, war er gezwungen, das Geschäftslokal zu verkaufen. Bezüglich dieses Verkaufes ist daher keinesfalls von einer planmäßigen Anschaffung und Weiterveräußerung auszugehen, verstärkend wirkt, dass der seinerzeitige Kaufvertrag rückgängig gemacht wurde. Der Verkauf war notwendig, damit Herr J. seinen Geschäftsbetrieb weiter aufrecht zu erhalten imstande war (...).

Im Jahr 1995 hat Herr J. die Vermietung einer Wohnung ins Auge gefasst. Die Anschaffung der Wohnung im Jahr 1995 erfolgte in Vermietungsabsicht und nicht in Verkaufsabsicht. Die Weiterveräußerung war wirtschaftlich geboten, da die beabsichtigte Vermietung hohe Verluste nach sich gezogen hätte. Dem Grundstückshandel inhärent ist es, bei Verkauf Gewinne zu lukrieren, bei der Vermietung steht die Fruchtziehung im Vordergrund. Auch in diesem Fall kann keinesfalls von planmäßiger Weiterveräußerung gesprochen werden (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188), denn es wurde keine Wertsteigerung realisiert und die Möglichkeit zur Fruchtziehung hat sich nachträglich in diesem Fall als unwirtschaftlich herausgestellt. Die Veräußerung des Vermögensgegenstandes war eindeutig nicht der eigentliche Zweck der Gewinnerzielung sondern die laufende Fruchtziehung (...).

Im Jahr 1996 wurde der gewerbliche Grundstückshandel aufgenommen und dem FA angezeigt. In den Jahren 1996 und 1997 hat Herr J. nur Objekte gekauft, teilweise vermietet und instand gesetzt, um diese in späterer Folge nach Möglichkeit zu verkaufen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass Planmäßigkeit erst ab dem Jahr 1996 vorliegt. Somit wurden die Anlaufverluste aus dem gewerblichen Grundstückshandel für den Zeitraum 1995 – 1997 zu Recht im Jahr 1998 geltend gemacht. Der Zeitraum 1992 bis 1995 lässt aufgrund der Ausführungen keinesfalls den Schluss zu, dass bereits seit 1992 ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.

Wir beantragen daher die Anerkennung folgender Verluste

1995 15.568,00

1996 78.412,00

1997 340.527,00

gesamt 434.507,00

2) Kfz-Kosten

...Im Anlagenspiegel wurde das Fahrzeug von Anfang an nur in Höhe von 80% angesetzt...Daher ist der Privatanteil der AfA nur um 20% für die Jahre 1998 bis 2001 zu erhöhen....“

In der Stellungnahme der Bp zur Berufung wurde iw folgendes ausgeführt:

“Sachverhalt:

Herr J. hat am 22.4.1992 im Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes (Verf 24) bekannt gegeben, dass er voraussichtlich mit Ende des dritten Quartals 1992 einen Handel mit Textilien ausüben wird. Als Betriebsort bzw Ort der Berufsausübung wurde die Adresse 9999 Wien, N.-gasse XY angeführt. Laut seinen Angaben gab es keine Zweigstelle und voraussichtlich auch keine beschäftigten Arbeitnehmer. Hinsichtlich des Lebensunterhaltes wurde angegeben, dass dieser von einem Bankkredit bestritten wurde, es wurden auch auf ein Sparbuch mit einer Einlage iHv ATS 500.000,-- hingewiesen. Vor der Eröffnung des Gewerbebetriebes war Herr J. als Bauleiter tätig. Die Anmeldung des Gewerbes (...) mit Betriebsstandort 9999 Wien, N.-gasse XY beim Magistrat der Stadt Wien erfolgte am 13.1.1992.

Für das Jahr 1992 wurde eine Einnahmen-Ausgabenrechnung erstellt. Die Einnahmen beliefen sich auf 0, die Betriebsausgaben auf ATS 364.770,13 (davon Handelswareneinkäufe iHv ATS 169.160,73). Andere Einkünfte wurden im Jahr 1992 nicht erklärt. Als Büroumbaukosten wurden ATS 113.773,05 aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben.

Für das Jahr 1993 wurde eine Einnahmen-Ausgabenrechnung erstellt. Die Einnahmen beliefen sich wieder auf 0, die Betriebsausgaben (AfA für Büroumbau und Einrichtung) auf ATS 21.182,71. Laut Mitteilung des Arbeitsamtes ... bestand ab 29.5.1993 der Anspruch auf Notstandshilfe. Laut Abfrage im AIS-DB 2 wurde bis zum 30.6.1994 Notstandshilfe ausbezahlt.

Für das Jahr 1994 wurde eine Einnahmen-Ausgabenrechnung erstellt, in der sich die Einnahmen wieder auf Null beliefen. Die Betriebsausgaben betrugen ATS 28.994,92. Im Jahr 1994 wurde unter dem Titel „Sonstige Einkünfte“ ein Überschuss aus einem Grundstücksverkauf iHv ATS 642.619,-- erklärt. Laut vorliegender Abgabenerklärung wurden am 1.9.1994 115/1662 Anteile an der EZ 1234 ... um ATS 1,125.000,-- verkauft. Bereits am 25.5.1992 erfolgte ein Verkauf von 115/1662 Anteilen an der EZ 1234 . (Käufer war damals

Hr. D. F., ..., Friseur). Herr J. hatte dafür laut Abgabenerklärung ATS 430.000,-- in bar erhalten.

Im Jahr 1994 wurden die Verluste der Jahre 1992 und 1993 als Sonderausgaben geltend gemacht.

Im Jahr 1995 wurden von Herrn J. laut Kaufvertrag vom 9.2.1995 90/2072 Anteile an der EZ ... N (Eigentumswohnung) um ATS 480.000,-- gekauft. Der Verlust aus dem Verkauf im Jahr 1995 beziffert sich mit ATS 2.496,--.

Im Jahr 1996 wurde die Tätigkeit des gewerblichen Grundstückshandels erstmals in den Steuererklärungen angeführt. Das Betriebsergebnis wurde gem § 4 (3) EStG ermittelt (Verlust iHv ATS 78.412,--). Auch im Jahr 1997 erfolgte die Gewinnermittlung gem § 4 (3) EStG (Verlust ATS 340.527,68).

Im Jahr 1998 wurde der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt.

Im Jahr 1999 war das Betriebsergebnis positiv. Die Verluste der Jahre 1995, ... 1996 ... und 1997 wurden als Verluste gem § 18 (7) EStG als Sonderausgaben in Abzug gebracht.

Von der Bp wurden diese Verluste nicht anerkannt ...

Dagegen wurde ... Berufung eingebracht ...

Stellungnahme der Bp

Nach Ansicht der Bp wurde bereits ... im Jahr 1992 der Anfang für den gewerblichen Grundstückshandel gesetzt. Der Ankauf des Grundstückes in der S-gasse U-gasse erfolgte am 8.4.1992.

Am 22.4.1992 wurde beim FA ein Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ... abgegeben, wo als Betriebsort die Adresse 9999 Wien, ..., angegeben wurde. Auch beim Magistrat der Stadt Wien wurde diese Adresse als Betriebsstandort gemeldet. Das Vorhandensein bzw die Nutzung des Gassenlokales in der S-gasse U-gasse für Zwecke der Ausübung eines Handels mit Textilien ist somit nicht erwiesen. Gegen das Vorliegen und die Nutzung der Räumlichkeiten in der S-gasse U-gasse für betriebliche Zwecke spricht nach Ansicht der Bp auch deren Veräußerung am 25.5.1992. Aus dem beabsichtigten aber nicht nachvollziehbar realisierten Einzelhandel aus Textilien gab es laut Steuererklärungen weder im Jahr 1992 noch 1993 bzw 1994 Einnahmen.

Die einzigen Einnahmen außer dem Bezug von Notstandshilfe in den Jahren 1993 und 1994 waren nach der Berufsausübung als Bauleiter die Erlöse aus den Immobilienverkäufen und zwar beginnend:

am 27.5.1992 Verkauf der EZ 1234 um ATS 430.000,--

am 1.9.1994 Verkauf derselben Liegenschaft nachdem erster Verkauf rückgängig gemacht wurde, um ATS 1,125.000,--. Ab dem 9.2.1995 erfolgte der Kauf von 90/2072 Anteilen an der EZ 0000 ..., die noch im selben Jahr verkauft wurde (von der EZ 0000 ... wurden in den

Folgejahren noch weitere Wohnungen gekauft und weiterveräußert).

Nach Ansicht der Bp wäre das Berufungsbegehren betreffend die Anerkennung der Verluste aus den Jahren 1995 ..., 1996 ... und 1997 ... abzuweisen, da es sich bei diesen Verlusten nicht um Anlaufverluste handelt. Die Tätigkeit des Grundstückshandels wurde bereits wie oben dargestellt im Jahr 1992 aufgenommen.

Hinsichtlich Punkt 2 (Höhe des KFZ Privatanteiles bei der AfA) kann dem Berufungsbegehren nach Ansicht der Bp vollinhaltlich stattgegeben werden. “

Die angesprochenen Unterlagen waren beigelegt.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp wurde iw ausgeführt.

„““

Sachverhaltsdarstellung

Ende 1991 – Anfang 1992

Herr E. J. und Herr F. D. kamen überein, gemeinsam einen Textilhandel zu eröffnen. Die genauen Einzelheiten sollten aber noch geklärt werden.

13. Januar 1992

Anmeldung des Handelsgewerbes mit dem Betriebsstandort 9999 Wien Bei dieser Anschrift handelt es sich um die seinerzeitige Wohnadresse des Herrn E. J. . Ein Geschäftslokal für den Betrieb des Handelsgewerbes war zu diesem Zeitpunkt noch nicht gefunden.

8. April 1992

... kaufte Herr E. J. von Frau ... die Liegenschaft U-gasse /S-gasse Top 1. Der Kaufpreis betrug S 430.000,--. Die erworbenen Räumlichkeiten waren nach Ansicht der Herren J. und D. als Geschäftslokal für den Textilhandel geeignet.

Der Kaufvertrag liegt als Anlage 1 bei.

13. April 1992

... schlossen Hr J. und Hr D. einen Vorvertrag ab. Dieser Vorvertrag, der am 27. Mai 1992 beglaubigt unterfertigt wurde, enthält folgende wesentliche Punkte:

- ... dass in der genannten Liegenschaft ein Geschäftslokal der Firma J. betrieben werden soll*
- um Herrn D. als Verkaufsleiter zu gewinnen, musste Hr J. seinem Partner die Zusage geben, dass er ihm das vorhin angeführte Geschäftslokal zum Selbstkostenpreis verkauft. Hr J. wurde das Hauptmietrecht an diesem Objekt eingeräumt.*

Aus diesem Vertrag geht somit hervor, dass in der Liegenschaft U-gasse /S-gasse , Top 1, ein Geschäftslokal der Firma J. betrieben wird.

Der notariell beglaubigte Vorvertrag liegt als Anlage 2 diesem Schreiben bei.

27. Mai 1992

... verkaufte Hr J. an Hrn D. das Objekt U-gasse ... Am selben Tag wurde zwischen Hrn J. und Hrn D. ein Mietvertrag betreffend das Objekt U-gasse ... abgeschlossen. Im Vertrag wurde ausgeführt, dass der Mietgegenstand aus 2 Verkaufsräumen ohne Trennwand mit Wasseranschluss besteht.

Der Kaufvertrag und der Mietvertrag liegen ...bei.

29. Mai 1992

... wurde die Vereinbarung vom 13. April 1992 nochmals bekräftigt.

Dieser Vertrag ... liegt bei.

Auf Grund von Differenzen wurden in weiterer Folge die Verträge vom 13. April 1992 und vom 29. Mai 1992 nicht umgesetzt, sodass die Tätigkeit des Handelsgewerbes von Hrn J. nicht aufgenommen wurde. So kam es, dass in den Jahren 1992 bis 1994 keine Betriebseinnahmen erzielt wurden.

Schlussendlich wurde der Kaufvertrag betreffend das Grundstück U-gasse ... mittels Dissolutionsvertrag im Jahr 1994 aufgehoben, sodass die Liegenschaft wieder an Hrn J. fiel. Der Dissolutionsvertrag ist ... angeschlossen.

Herr J. hatte – da er mit seinem Handelsunternehmen nur Verluste erzielte und ihm sein Partner abhanden gekommen ist – seine Absichten geändert. Er wollte kein Handelsunternehmen mehr betreiben. Da er keine Verwendung mehr für die Liegenschaft U-gasse ... hatte, wurde diese dann mit dem Kaufvertrag vom 1. September 1994 veräußert. Der Sachverhalt ab dem Jahr 1995 wurde in der Stellungnahme der Bp richtig dargestellt.

Entgegnung zur Stellungnahme der Bp

Aus der Stellungnahme der Bp ist zu entnehmen, dass die Nutzung des Gassenlokales in der U-gasse ... für Zwecke ... des Handels mit Textilien nicht erwiesen ist, ...

Wie bereits oben ausgeführt, war zum Zeitpunkt der Anmeldung des Handelsgewerbes das Geschäftslokal noch nicht gefunden sodass von Hrn J. als Standort seines Betriebes seine Wohnadresse angegeben wurde.

Weiters ..., dass der Verkauf der Räumlichkeiten am 25. Mai 1992 gegen die betriebliche Nutzung dieser Räumlichkeiten spricht.

In diesem Punkt verweise ich auf den Inhalt des Vertrages vom 13. April 1992, aus dem hervorgeht, dass in diesen Räumlichkeiten ein Geschäftslokal der Firma J. errichtet werden soll.

Damit aber Herr J. Herrn D. als Geschäftsführer gewinnen konnte, musste er Zugeständnisse machen. Er hat dafür Herrn D. das Eigentum an den Räumlichkeiten zu seinen Selbstkosten (S 430.000,--) übertragen und diese von ihm als Verkaufsräume gemietet.

Der Verkauf im Jahr 1994 erfolgte, da Herr J. nicht mehr die Absicht hatte, ein

Handelsgewerbe zu betreiben. Er benötigte das Objekt nicht mehr. Aus diesem Grund wurden die Räumlichkeiten im Jahr 1994 veräußert.

Unter den gegebenen Umständen kann man meines Erachtens nicht davon ausgehen, dass der Beginn des gewerblichen Grundstückshandels in den Jahren 1992 bis 1994 gelegen ist.

Hr J. hatte eine Geschäftsidee, der leider kein Erfolg beschieden war. Der Verkauf der Liegenschaft wird jetzt – obwohl von Seiten der Finanzverwaltung kein Beweis dafür erbracht wurde – mit einer Tätigkeit in Zusammenhang gebracht, die Herr J. erst im Jahr 1995 aufgenommen hat...“

Die angesprochenen Unterlagen waren beigegeben.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In der am 12. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten des Bw iw ergänzend ausgeführt, er verweise auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.11.1993, ZI 93/14/0156, in dem entschieden wurde, dass die Erweiterung einer Schuhreparaturwerkstätte um einen Schuhhandel als Umwandlung einer bisher ausgeführten betrieblichen Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Form anzusehen sei. Ein gewerblicher Grundstückshandel unterscheide sich noch mehr von einem Textilhandel als der vom VwGH beurteilte Fall.

Typisch für einen gewerblichen Grundstückshandel wäre, eine Liegenschaft zu kaufen und sodann wieder zu verkaufen. Der vorliegende Sachverhalt des Kaufes, der Vermietung, der Dissolution und dem erst dann erfolgten Weiterverkauf spreche gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels.

Vorgelegt wurden vom Bw bei der mündlichen Berufungsverhandlung die Ruhendmeldung des Handelsgewerbes Textilhandel bei der Kammer der gewerblichen Wirtschaft ab dem 1.7.1992 sowie die Wiederbetriebsmeldung ab 1.11.1995.

Von Seiten des FA wurde iw ergänzend vorgebracht, die ggstdl Transaktionen iZm der behaupteten Eröffnung des Textilhandels würden gewisse Ungereimtheiten aufweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Berufungswerber (Bw) war bis 1991 als Bauleiter tätig.

Ende 1991 bis Anfang 1992 kamen der Berufungswerber (Bw) und Herr F. D. (Friseur) überein, gemeinsam einen Textilhandel zu eröffnen. Die genauen Einzelheiten sollten aber

noch geklärt werden.

Die Anmeldung des Gewerbes mit Betriebsstandort 9999 Wien, N.-gasse XY (Wohnadresse des Bw) beim Magistrat der Stadt Wien durch den Berufungswerber (Bw) erfolgte am 13.1.1992. Ein Geschäftslokal für den Betrieb des Handelsgewerbes war zu diesem Zeitpunkt noch nicht gefunden.

Der Bw hat 115/1662 Anteile der Liegenschaft in 8888 Wien, S-gasse X /U-gasse Y , EZ 1234 , Top 1 mit Kaufvertrag vom 8.4.1992 von Fr N. um ATS 430.000,-- erworben. Die erworbenen Räumlichkeiten waren nach Ansicht der Herren J. und D. als Geschäftslokal für den Textilhandel geeignet.

Am 13.4.1992 schlossen der Bw und Hr D. einen Vorvertrag ab. Dieser Vorvertrag, der am 27.5.1992 beglaubigt unterfertigt wurde, enthält folgende wesentliche Punkte:

- dass in der genannten Liegenschaft EZ 1234 , Top 1, ein Geschäftslokal der Firma J. betrieben werden soll
- um Herrn D. als Verkaufsleiter zu gewinnen, musste der Bw seinem Partner die Zusage geben, dass er ihm das vorhin angeführte Geschäftslokal zum Selbstkostenpreis verkauft.
- dem Bw sollte das Hauptmietrecht an dem Geschäftslokal eingeräumt werden

Der Bw hat beim Finanzamt (FA) am 22.4.1992 im Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes (Verf 24) bekannt gegeben, dass er voraussichtlich mit Ende des dritten Quartals 1992 einen Handel mit Textilien ausüben wird. Als Betriebsort bzw Ort der Berufsausübung wurde die Adresse 9999 Wien, N.-gasse XY angeführt. Laut seinen Angaben gab es keine Zweigstelle und voraussichtlich auch keine beschäftigten Arbeitnehmer.

Am 27.5.1992 verkaufte der Bw an Hrn D. das Objekt EZ 1234 , Top 1, um den Einkaufspreis von ATS 430.000,--.

Am selben Tag wurde zwischen dem Bw und Hrn D. ein Mietvertrag betreffend das Objekt EZ 1234 , Top 1 abgeschlossen. Im Vertrag wurde ausgeführt, dass der Mietgegenstand aus 2 Verkaufsräumen ohne Trennwand mit Wasseranschluss besteht.

Am 29. Mai 1992 wurde die Vereinbarung vom 13. April 1992 nochmals bekräftigt.

Auf Grund von Differenzen wurden in weiterer Folge die Verträge vom 13. April 1992 und vom 29. Mai 1992 nicht umgesetzt, sodass die Tätigkeit des Handelsgewerbes in der geplanten Form in der S-gasse /U-gasse vom Bw nicht aufgenommen wurde.

Der Bw versuchte, das Handelsgewerbe mit dem Ort der Geschäftsleitung in der N.-gasse (Wohnadresse) allein aufzunehmen und tätigte Handelswareneinkäufe. Es kam jedoch nie zu Verkäufen.

Für das Jahr 1992 erfolgte die steuerliche Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Die Einnahmen aus dem Textilienhandel beliefen sich auf 0, die Betriebsausgaben auf ATS 364.770,13 (davon Handelswareneinkäufe iHv ATS 169.160,73). Andere Einkünfte wurden im Jahr 1992 nicht erklärt. Als Büroumbaukosten wurden ATS 113.773,05 aktiviert und auf 10 Jahre abgeschrieben. Als Ort der Geschäftsleitung bzw Betriebsstandort wurde 1992 und in den Folgejahren immer die Wohnadresse N.-gasse angegeben.

Für das Jahr 1993 erfolgte die steuerliche Gewinnermittlung wieder gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Die Einnahmen beliefen sich wieder auf 0, die Betriebsausgaben (AfA für Büroumbau und Einrichtung) auf ATS 21.182,71.

Ab 29.5.1993 bestand Anspruch auf Notstandshilfe, welche bis zum 30.6.1994 ausbezahlt wurde.

Da Herr D. sich jedoch nicht an die Vereinbarungen gehalten hat, machte der Bw den Verkauf des Gassenlokals, EZ 1234 , Top 1 rückgängig. Mit Dissolutionsvertrag vom 21. März 1994 wurde der Verkauf rückgängig gemacht.

Da der Handel mit Textilien erfolglos blieb (Einnahmen von 0), stellte der Bw das Handelsgewerbe ein.

Der Bw war wieder Eigentümer der Liegenschaft EZ 1234, Top 1. Er beschloss im Jahr 1994 die Aufnahme des gewerblichen Grundstückshandels und suchte die Liegenschaft mit Gewinn zu veräußern. Dies gelang ihm und er verkaufte am 1.9.1994 die Liegenschaft EZ 1234 , Top 1, um ATS 1,125.000,-- (Einkaufspreis ATS 430.000).

Für dieses Jahr erfolgte die steuerliche Gewinnermittlung aus dem Textilienhandel wieder gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988. Die Einnahmen beliefen sich wieder auf 0, die Betriebsausgaben betrugen ATS 28.994,92.

Der Überschuss aus dem Grundstücksverkauf iHv ATS 642.619,-- wurde in der Steuererklärung unter dem Titel „Sonstige Einkünfte“ erklärt.

Die Verluste der Jahre 1992 und 1993 wurden als Sonderausgaben geltend gemacht und anerkannt.

Im Jahr 1995 wurden vom Bw laut Kaufvertrag vom 9.2.1995 90/2072 Anteile an der EZ 0000 (Eigentumswohnung in Wien N, J-gasse 42) um ATS 480.000,-- im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels gekauft und im selben Jahr um etwa den gleichen Betrag wieder veräußert. Der Bw wollte die Wohnung vermieten und anschließend mit Gewinn verkaufen. Es stellte sich heraus, dass die Vermietung der Wohnung nur mit großem Aufwand möglich

gewesen wäre, sodass sich der Bw aus Kostengründen zum Verkauf entschloss.

Der Verlust aus dem Verkauf (sonstige Einkünfte) im Jahr 1995 beziffert sich mit ATS 2.496,--.

Der geltend gemachte Verlust aus dem de facto bereits eingestellten Gewerbebetrieb (Textilienhandel) betrug ATS 15.568.

Von der EZ 0000 wurden in den Folgejahren noch weitere Wohnungen gekauft und weiterveräußert.

Im Jahr 1996 wurde die Tätigkeit des gewerblichen Grundstückshandels erstmals in den Steuererklärungen angeführt. Der Bw hat mehrere Wohnungen zur Vermietung, Sanierung und zum Weiterverkauf erworben. Bis zur Veräußerung wurden die Wohnungen teilweise vermietet oder instand gesetzt.

Das steuerliche Betriebsergebnis aus dem gewerblichen Grundstückshandel wurde gem § 4 (3) EStG ermittelt (Verlust iHv ATS 78.412).

Im Jahr 1997 wurde die Tätigkeit ähnlich wie 1996 ausgeübt.

Auch die Gewinnermittlung erfolgte gem § 4 (3) EStG (Verlust aus gew Grundstückshandel iHv ATS 340.527,68).

Im Jahr 1998 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Bestandsvergleich ermittelt. Es wurden negative Einkünfte aus gew Grundstückshandel von ATS 126.224,40 erklärt. Gem Bescheid des FA wurde ein Verlust von ATS 63.802 erzielt.

Im Jahr 1999 wurden positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Grundstückshandel) von ATS 1,053.645,32 erklärt. Gem den Feststellungen der Bp wurden positive Einkünfte von ATS 1,463.173,-- erzielt.

Die Verlustabzüge 1995, 1996, 1997 und 1998 wurden geltend gemacht.

Im Jahr 2000 wurde lt FA ein Gewinn aus Gw von ATS 56.858,-- erzielt.

Im Jahr 2001 wurde lt FA ein Gewinn aus Gw von ATS 273.158,-- der Veranlagung zu Grunde gelegt.

Der festgestellte Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Der Sachverhalt der Jahre bis inklusive 1993 beruht auf der Darstellung des Bw und den vorgelegten Unterlagen. Es mögen zwar auf den ersten Blick einige Ungereimtheiten in der Darstellung des Bw zu finden sein, da der Sachverhalt unwahrscheinlich erscheint, aber die vorgelegten Verträge etc lassen den Berufungssenat von der Richtigkeit des vom Bw geschilderten Ablaufs ausgehen. So wurden der Vorvertrag, der Kaufvertrag, der Mietvertrag, die Bekräftigung des Vorvertrages und der Dissolutionsvertrag vorgelegt.

Die steuerlichen Ergebnisse sind aktenkundig.

Dass der Bw das Handelsgewerbe 1994 einstellte, wurde von ihm selbst vorgebracht. Dass er überhaupt keine Einnahmen erzielte, wurde nicht nur von ihm vorgebracht, sondern ist auch den steuerlichen Ergebnissen entnehmbar.

Der Berufungssenat ist zur Auffassung gelangt, dass der Bw im Jahr 1994 beschloss, den gewerblichen Grundstückshandel aufzunehmen. Der Textilienhandel war gescheitert; der Bw hatte ihn aufgegeben und benötigte nach seinen eigenen Angaben die Liegenschaft EZ 1234 , Top 1, nicht mehr. Er versuchte, sie gewinnbringend zu verkaufen und sich so durch den Handel mit Grundstücken eine neue Einnahmequelle zu schaffen. Der Verkauf gelang mit beträchtlichem Gewinn, was den Bw nur in seinem Entschluss bestärkte, als Grundstückshändler tätig sein zu wollen. Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Bw zu diesem Zeitpunkt (Datum des Verkaufs 1.9.1994) keine anderen Einkünfte hatte (die Notstandshilfe war letztmalig für 30.6.1994 ausbezahlt worden) und Einnahmen benötigte. Er sah, dass mit dem Handel von Liegenschaften hohe Gewinne zu erzielen sind. (Einkaufspreis ATS 430.000,--; Verkaufspreis ATS 1,125.000). Der Verkauf eines Objekts um mehr als 2 ½ mal über dem Einkaufspreis wird vom Senat nicht als Notverkauf gewürdigt, sondern als planmäßiger Beginn des Handels mit Grundstücken, wobei der Anlass für den Beginn das dem Bw „zufällig“ wieder in die Hände gefallene Objekt iZm dem Scheitern des Gewerbebetriebs des Textilhandels war. Dass es sich um einen planmäßigen Abverkauf handelt, ist auch aus dem späteren Geschehen erkennbar. So hat der Bw 1995 eine Wohnung gekauft, mit der Absicht, diese zu vermieten und später mit Gewinn zu verkaufen. Der Plan ging jedoch nicht auf, da die Wohnung nur schwer vermietbar war, sodass sich der Bw entschloss, die Wohnung zum gleichen Preis zu verkaufen, um sich die laufenden Kosten zu ersparen. Er ließ sich jedoch nicht entmutigen, sondern kaufte 1996 mehrere Wohnungen, auch im gleichen Haus wie 1995, was ohne Zweifel auch das planmäßige Vorgehen im Jahr 1995 verdeutlicht. Bemerkt sei, dass die zwischenzeitige Vermietung von Wohnungen nicht schädlich für den gewerblichen Grundstückshandel ist.

In diesem Zusammenhang sei auf das widersprüchliche Vorbringen des Bw hingewiesen, wenn er ausführt, der gewerbliche Grundstückshandel hätte erst 1996 begonnen, die Verlustabzüge für Anlaufverluste beantrage er aber für 1995, 1996 und 1997. Folgte man seinem Vorbringen, würden Anlaufverluste erst ab 1996 entstehen.

Tatsächlich begann der gewerbliche Grundstückshandel 1994 und wurde in den Folgejahren ununterbrochen fortgesetzt.

Maßgeblich für den Beginn des gewerblichen Grundstückshandels ist nach der Judikatur des VwGH, wann der Willensentschluss für den planmäßigen Abverkauf der Wohnungen umgesetzt wird. Es kommt dabei nicht entscheidend auf die ursprüngliche Absicht an, sondern auf das objektive Gesamtbild. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum

gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Ob Vermögensnutzung oder Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist.

Der Berufungssenat geht davon aus, dass die Wohnung EZ 1234, Top 1, zwar nicht in der Absicht erworben wurde, einen gewerblichen Grundstückshandel zu begründen, dass die Veräußerung aber bereits in dieser Absicht erfolgte und damit der Willensentschluss für den planmäßigen Abverkauf der Wohnungen umgesetzt wurde. Dass man mit nur einem Objekt einmal beginnt, ist keineswegs ungewöhnlich. Der innere Willensentschluss manifestiert sich in objektiven, nach außen sichtbaren Sachverhalten. Das objektive Gesamtbild unter Betrachtung der Folgejahre lässt für den Berufungssenat nur den Schluss des Beginns des gewerblichen Grundstückshandels im Jahre 1994 mit dem Verkauf der EZ 1234, Top 1, zu. Die Vermögensverwertung stand bereits beim Verkauf im Jahr 1994 im Vordergrund.

Dem FA kann insofern nicht gefolgt werden, als die Wohnung 1992 nach den Sachverhaltsfeststellungen erworben wurde, um einen Handel mit Textilien darin auszuüben. Dass die Pläne scheitern würden und der Bw schon 1994 wieder Eigentümer der Wohnung sein würde, konnte der Bw im Jahre 1992 nicht absehen.

Dass die gesamten Verträge, Beglaubigungen etc. konstruiert waren, um einen gewerblichen Grundstückshandel zu verschleiern, erscheint dem Berufungssenat wenig glaubwürdig, zumal es keinen Beweis für eine derartige Feststellung gibt.

Die weiteren Ausführungen im Sachverhalt, die die Jahre ab 1996 betreffen, sind unstrittig bzw aktenkundig.

Dass der Bw beim Kfz von Anfang an einen Privatanteil von 20% ausschied, konnte er nachweisen und wurde dies im Laufe des Berufungsverfahrens auch von der Bp anerkannt. Die Gesamthöhe des Privatanteils von 40% ist unstrittig.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt.

Gemäß § 23 Z 1 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

„Einkünfte 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.“

Demgegenüber sind Sonstige Einkünfte iSd § 29 EStG Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften iSd § 30 leg cit.

§ 30 EStG erfasst die Realisierung stiller Reserven im Privatvermögen. Diese Einkünfte sind subsidiär gegenüber den betrieblichen Einkünften.

Ob gewerbliche Vermögensverwertung, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt oder private Vermögensverwaltung, die zur Wertsteigerung von Privatvermögen führt, was die Anwendung des § 30 EStG bedingt, vorliegt, ist nach der Judikatur des VwGH eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist.

Nach der Lehre (*s Doralt, EStG, Kommentar, 10. Lieferung, § 23, Tz 125 f*) liegt ein Gewerbebetrieb dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht; dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Stpfl nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Tätigkeit. Die Veräußerung von Grundstücken wird zum Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen, also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass der Bw gewerblichen Grundstückshandel betreibt. Strittig ist aber, wann dieser begann.

Maßgebend dafür ist, wann der Willensentschluss, einen gewerblichen Grundstückshandel zu begründen, etwa durch den Abverkauf von Wohnungen, in die Tat umgesetzt wurde (*s Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2005, ZI 2001/15/0159*).

Nach den Feststellungen im Sachverhalt begann der gewerbliche Grundstückshandel im Jahr 1994.

§ 18 Abs 6 und 7 EStG idfd Streitjahre gF lauten:

„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

*— wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind
und*

— soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

(7) Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.“

Da der Bw den Gewinn in den Jahren 1994, 1995, 1996 und 1997 gem § 4 Abs 3 EStG ermittelte, sind als Anlaufverluste allfällige Verluste aus dem gewerblichen Grundstückshandel der Jahre 1994, 1995 und 1996 abzuziehen.

Da 1994 ein Gewinn erzielt wurde, sind die Verluste aus dem Grundstückshandel 1995 und 1996 im Jahr 1999 als Anlaufverluste abzuziehen. In diesem Jahr ist auch der durch Bestandsvergleich ermittelte Verlust 1998 iHv 69.509,-- (lt BE s u) abzuziehen.

Der abzugsfähige Verlust aus dem Grundstückshandel betrug 1995 ATS 2.496,--.

Der Verlust aus dem Textilienhandel ist kein Anlaufverlust und daher nicht abzugsfähig.

Der abzugsfähige Verlust aus dem Grundstückshandel beträgt 1996 ATS 78.412,--.

Ingesamt beträgt der Verlustabzug im Jahr 1999 somit ATS 150.417,--.

Der gem § 4 Abs 3 EStG ermittelte Verlust des Jahres 1997 ist, da kein Anlaufverlust mehr, gem § 18 Abs 7 EStG nicht abzugsfähig.

Der Privatanteil der AfA für das Kfz beträgt unbestritten 40%. Der Berufung ist in diesem Punkt stattzugeben, da der Bw bereits 20% Privatanteil ausgeschieden hat.

Es ergeben sich daher in den Berufungsjahren folgende zahlenmäßige Änderungen (in ATS)

1998 – 2001

Privatanteil AfA Kfz: lt Bp 15.216

Privatanteil AfA Kfz: lt BE 9.510 (s richtige Berechnung in der Berufung S 4)

Differenz ATS 5.706.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998

lt Bp – 63.803 ,--

lt BE – 69.509,--

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1999

lt Bp 1,463.173,--

lt BE 1,457.467,--

Verlustabzug lt BE 150.417,-- (s o)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000

lt Bp 56.858,--

lt BE 51.152,--

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001

It Bp 273.158,--

It BE 267.452,--

Die bekämpften Bescheide waren daher abzuändern.

Die Berechnungsblätter werden in Schilling und Euro erstellt.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, am 26. Juni 2007