



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 27. März 2008 gegen den Bescheid des FA vom 16. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der über Antrag der Partei am 25. Juni 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führte an der Anschrift U-Straße in A ein Chinarestaurant als Einzelunternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb. Berufungsgegenständlich ist, ob drei ebenfalls in A gelegene Eigentumswohnungen des Bw. im Jahr des Verkaufes 2005 Betriebsvermögen dieses Lokals waren.

Da der Bw. für das berufsgegenständliche Jahr 2005 trotz Aufforderung keine Erklärung abgab, schätzte das Finanzamt (FA) im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen **Einkommensteuerbescheid 2005 vom 16. Jänner 2008** (Akt 2005 Seite 16f) das Einkommen wie folgt:

Lt. FA	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	82.000,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>64.200,00</u>
Einkommen	146.200,00
ergibt Einkommensteuer	64.685,00

Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgte laut Aufstellung Akt 2005 Seite 2 wie folgt:

Verkauf drei Dienstwohnungen:	€		
M-Straße, W 1 [M-Straße], laut Kaufvertrag vom 29.7.2005	52.000,00		
W-Gasse, W 10 [W-Gasse], laut, Kaufvertrag vom 28.10.2005	50.000,00		
V-Straße, W 2 [V-Straße], laut Kaufvertrag vom 25.4.2005	75.000,00		
Buchwert Wohnung lt. Bilanz	-94.491,13		
Buchwert Grundanteil Wohnungen	<u>-15.743,77</u>		
	66.765,10		
	S	Grundanteil S	
Anschaffungskosten Dienstwohnungen laut Anlagenverzeichnis:	1.954.756,00	216.639,00	€
Afa 2%	39.095,00		2.841,14
Buchwert 31.12.1999	1.534.796,00		
Buchwert 31.12.2000	1.495.701,00		
Buchwert 31.12.2001	1.456.606,00		
	€		
Buchwert 31.12.2002	103.014,55		
Buchwert 31.12.2003	100.173,41		
Afa 2%	2.841,14		
Buchwert 31.12.2004	97.332,26		
Afa 2%	2.841,14		
Buchwert 31.12.2005 (Verkauf)	94.491,13		
Gewinnermittlung:	€		
Restaurant bis Oktober 2005	125.000,00		
Wohnungsverkäufe	66.765,10		
Aufwand (VSt x 5)	-42.500,00		
Personal	-30.000,00		
Afa	-35.000,00		
sonstige Aufwendungen	<u>-20.000,00</u>		
	64.265,10		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb geschätzt lt. FA	64.200,00		

Zur Bescheidbegründung gab das FA an, wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen würden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt.

Nach beantragter Fristverlängerung erhob der Bw. die **Berufung vom 27. März 2008** (Akt 2005 Seite 21) und beantragte die Veranlagung laut einer beiliegenden Einkommensteuererklärung 2005 (Akt 2005 Seite 29ff) vorzunehmen:

Lt. Bw.	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.560,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>22.790,11</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	45.350,11
offene Verlustabzüge aus den Vorjahren	-630.575,47

Das FA änderte den Einkommensteuerbescheid 2005 "auf Grund der Berufung" mit **Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2008** (Akt 2005 Seite 40f) wie folgt ab:

Lt. FA	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.560,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>22.790,11</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	45.350,11
Topfsonderausgaben	-22,97
Verlustabzug	<u>-34.012,58</u>
Einkommen	11.314,56
Einkommensteuer	503,91

Gegen diese Berufungsvorentscheidung des FAes erhob der Bw. einen als "Berufung" bezeichneten **Vorlageantrag vom 26. Mai 2008** (Akt 2005 Seite 42) und brachte vor, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien erklärungskgemäß mit € 22.790,11 veranlagt worden und dennoch werde Unrichtigkeit der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2005 geltend gemacht. In den Einkünften aus Gewerbebetrieb [seien] Erträge aus der Veräußerung von betrieblichen Wohnungen ("G.u.V. Pkt. 2.a") in Höhe von € 60.865,74 enthalten, welche sich aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös von € 127.000,00 und dem Buchwert der Liegenschaft von € 66.134,74 ergeben würden. Da der Bw. seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt habe, sei vom Veräußerungserlös ein Grundanteil auszuschneiden, welcher sich mit 25% des Verkaufserlöses, somit € 25.400,00 ergebe. Nach Ausscheiden des das Grundstück betreffenden Restbuchwertes von € 9.551,90 ergebe sich ein um € 15.848,10 geringerer Ertrag aus dem Abgang von Anlagevermögen, was Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 6.942,01 ergebe. Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 592,01 laut einer beiliegenden berechtigten Einkommensteuererklärung zu veranlagern.

Lt. Bw:	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.560,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>592,01</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.152,01
offene Verlustabzüge aus den Vorjahren	-630.575,47

Das FA wies den Vorlageantrag mit **Bescheid vom 20. August 2008** (Akt 2005 Seite 54) gemäß 273 Abs. 1 **als verspätet zurück**. Gegen den Zurückweisungsbescheid erhob der Bw. die **Berufung vom 22. September 2008** (Akt 2005 Seite 55), der das FA mit **Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2009** (Akt 2005 Seite 59) wiederum stattgab.

Im **Schreiben vom 24. Februar 2009** (Akt 2005 Seite 58) gab der Bw. an, dass sich im Hinblick auf den bestehenden Verlustabzug steuerlich im Wesentlichen keine Änderung ergebe und daher höflich gebeten werde, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Veräußerung der Liegenschaften von € 22.790,11 als "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" im Bescheid einzugeben und diesen insoweit zu berichtigen, wodurch keine Änderung der Steuerberechnung eintrete und die Berufung damit erledigt wäre.

In der **Ergänzung vom 20. März 2009** (Akt 2005 Seite 63f) brachte der Bw. vor, das FA weise zutreffend darauf hin, dass **im Jahr 2005** vom Bw. **drei Eigentumswohnungen** verkauft worden seien. Richtig sei auch, dass grundsätzlich bei Annahme von Dienstwohnungen eine Besteuerung vorzunehmen wäre. Wie bereits telefonisch mehrmals festgehalten, würden jedoch gegenständlich keine Dienstwohnungen (mehr) vorliegen. Bereits **Ende 1997** sei das Gastronomielokal in A, wozu auch die drei Dienstwohnungen gehören würden, **verpachtet** worden. **Ab dem Jahr 1998** hätten daher in gegenständlichen Wohnungen keine Dienstnehmer mehr gewohnt. Die Wohnungen seien teilweise vermietet worden, für diesen Zeitraum sei selbstverständlich ordnungsgemäße Angabe der Mieteinkünfte erfolgt, "offensichtlich in Folge Steuerberaterwechsel" sei damals keine Besteuerung erfolgt. Daraus würden sich nachstehende Rechtsfolgen ergeben: Das FA gehe zutreffend davon aus, dass grundsätzlich eine Entnahme von Betriebsvermögen vorliege. Maßgeblich für die Bewertung und auch den Zeitpunkt der Entnahme sei entsprechend Gesetz und Judikatur [die] Benutzung von (ehemaligen) Betriebsvermögen für betriebsfremde Zwecke. Diese seien ganz eindeutig dann gegeben, wenn "Mietung" an betriebsfremde Personen erfolge und keine Nutzung mehr durch Dienstnehmer des Betriebes des Bw. Damit wäre die **im Jahr 1997 erfolgte Entnahme** auch in diesem Jahr steuerlich zu behandeln gewesen, eine **Entnahmebesteuerung im Jahr 2005** im Rahmen eines Gewerbebetriebes **komme keinesfalls in Betracht**. Damit sei sohin auch im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine Besteuerung der Verkaufserlöse der Wohnungen abzüglich Buchwert des Gebäudeanteiles vorzunehmen und ergebe sich dementsprechend ein Verlust aus Gewerbebetrieb, dessen Veranlagung (auch wenn steuerlich derzeit nahezu keine relevante Auswirkung) hiemit höflich auch beantragt werde.

Das FA hob mit **Bescheid gemäß § 299 BAO vom 20. März 2009** (Akt 2005 Seite 65) den "Einkommensteuerbescheid 2005 vom 18. April 2008" (= Berufungsvorentscheidung) mit folgender Begründung auf: "Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist." [Anmerkungen UFS: Auch Berufungsvorentscheidungen können von der erlassenden Behörde aufgehoben werden (vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 299 Tz 5).]

Weiters erließ das FA folgende neuerliche **Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2005 vom 20. März 2009** (Akt 2005 Seite 66f):

Lt. FA	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.560,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>26.733,24</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	49.293,24
Topfsonderausgaben	-6,65
Verlustabzug	<u>-36.969,93</u>
Einkommen	12.316,66
Einkommensteuer	888,05

Zur Begründung gab das FA an, im Kalenderjahr 2005 seien drei Dienstwohnungen in A verkauft worden:

Lt. FA	€
M-Straße laut Kaufvertrag vom 29.7.2005	52.000,00
W-Gasse laut Kaufvertrag vom 28.10.2005	50.000,00
V-Straße laut Kaufvertrag vom 25.4.2005	<u>75.000,00</u>
gesamter Verkaufserlös	177.000,00
Anschaffungswert der Dienstwohnungen laut Anlageverzeichnis (S 1,954.756,00)	142.057,66
Grundanteil laut Anlageverzeichnis rund 11% S 216.639,00	15.743,77

Bezugnehmend auf die Eingabe des Bw. vom 26. Mai 2008 hinsichtlich des Ausscheidens eines Anteils am Grund und Boden werde auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes ein Anteil von 11% vom Verkaufserlös von € 177.000,00 ausgeschieden. Da sich diese Dienstnehmerwohnungen bis zum Verkauf im Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes befunden hätten (hierfür auch jährliche Geltendmachung der Afa), zähle auch der Verkaufserlös zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Dagegen erhob der Bw. den **Vorlageantrag vom 24. April 2009** (Akt 2005 Seite 68f) und wiederholte das bisherige Vorbringen.

In der vom Bw. beantragten mündlichen **Berufungsverhandlung vom 25. Juni 2013** vertrat der steuerliche Vertreter die Auffassung, dass die drei Wohnungen im Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 2005 keinesfalls mehr Betriebsvermögen gewesen seien. Vor 1997 seien die drei Wohnungen zwar von Dienstnehmern des Bw. benutzt worden, **ab 1997** sei jedoch die Benutzung für **betriebsfremde Zwecke** erfolgt, sodass sie jedenfalls zu diesem Zeitpunkt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien. Diese Wohnungen würden nur dann weiter dem Betriebsvermögen angehören, wenn durch die Vermietung weiterhin Vorteile für den Betrieb des Vermieters sich ergeben würden, dh. sie müssten im Zusammenhang mit jenen Aktivitäten stehen, die den Betriebsgegenstand bilden würden (unter Hinweis auf VwGH 13.12.1989, 85/13/0041, und VwGH 3.4.1990, 87/14/0122).

Der Referent wies darauf hin, dass im Berufungsverfahren das Vorbringen der nicht mehr bestehenden Betriebszugehörigkeit der drei Wohnungen erst relativ spät am Ende erstattet worden sei und der Bw. im Schreiben vom 26. Mai 2008 noch angegeben habe, dass aus dem Verkaufserlös der drei Wohnungen ein Anteil für Grund und Boden von 25% auszuscheiden sei. Der steuerliche Vertreter wurde ersucht anzugeben, wie man auf den Grundanteil von 25% gekommen sei.

Der steuerliche Vertreter gab an, diese Information sei vom Mandanten [Bw.] gekommen, der damals im Zuge des Verkaufes einen Makler und Immobiliensachverständigen eingeschaltet habe, der diese 25% angegeben habe. Über Ersuchen des Referenten, dieses Gutachten vorzulegen, gab der steuerliche Vertreter an, dass er diese Stellungnahme des Sachverständigen jetzt nicht mit habe und diese in **zwei Wochen**, verlässlich bis spätestens **15. Juli 2013** (Einlangen beim UFS) vorlegen werde.

Der Referent legte beiden Parteien Kopien des Vorhaltes des FAes vom 29. April 2002 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 und die Antwort des Bw. vom 7. März 2003 vor, verlas diese Aktenstücke und ersuchte den steuerlichen Vertreter um Stellungnahme.

Der steuerliche Vertreter gab an: Zum Vorhalt des Schreibens vom 7. März 2003 werde ausgeführt, dass das gegenständliche Lokal **"mit einem Teil der Wohnungen"** vermietet gewesen und jedenfalls bis 2001 nicht vom Bw. selbst betrieben worden sei. Das habe 1999 betroffen, mehr könne der steuerliche Vertreter diesem [Schreiben] jetzt nicht entnehmen. Der steuerliche Vertreter ersuchte um die Möglichkeit zu einer schriftlichen Stellungnahme bis spätestens ebenfalls 15. Juli 2013 (Einlangen beim UFS).

Im FAX vom 31 Juli 2013 (somit nach Verstreichen der Frist laut Berufungsverhandlung um zwei Wochen, ein Fristerstreckungsantrag erfolgte nicht) gab der Steuerberater an, eine Antwort sei wegen Auslandsaufenthaltes des Bw. nicht früher möglich gewesen. Zur Betriebszugehörigkeit der drei Wohnungen sei mitzuteilen:

M-Straße: In dieser Wohnung habe der Sohn des Bw. Herr MC, geboren1979, im Zeitraum von 1998 bis "04"/2004 gewohnt. Zu diesem Zweck sei die Wohnung im Jahr 1998 aus dem Betriebsvermögen entnommen worden. Zum Beweis dafür werde die eidesstattliche Erklärung des Sohnes vom 22. Juli 2013 vorgelegt. In der Folge sollte die Wohnung verwertet werden, es habe aber erst im Jahr 2005 ein Käufer gefunden werden können. Die beigelegte **eidesstattliche Erklärung des Sohnes** lautet: "Ich erkläre eidesstattlich dass ich [Name, Geburtsdatum], im Zeitraum 1998 bis Juni 2004 ständig in der [M-Straße] gewohnt habe. Nur ab und zu habe ich auch bei meinen Eltern in der X-Gasse in A übernachtet, wo ich auch Hauptgemeldet [sic] war. Da die Wohnung in der [M-Straße] davor leer stand wurde mit

meinen Eltern vereinbart solange darin wohnen zu dürfen bis ein Mieter gefunden ist. Da die Wohnung in einem schlechten Zustand war und nur mit einer Ölheizung beheizt wurde, kamen zwar einige Interessenten aber es kam zu keiner Mietvereinbarung sodass meine Eltern [Anmerkung UFS: Alleiniger Wohnungseigentümer war der Bw.] 2004 beschlossen die Wohnung zu verkaufen."

V-Straße: Diese Wohnung sei von 10/1998 bis 07/2004 an Frau H (unter Angabe des Geburtsdatums) fremd vermietet worden. Zum Beweis dafür werde der Mietvertrag vorgelegt, der ordnungsgemäß beim FA angezeigt worden sei. Die Mieteinnahmen seien zur Einkommensteuer erklärt worden. Zum Zwecke der Vermietung sei diese Wohnung im Jahr 1998 aus dem Betriebsvermögen entnommen worden. Sofern zu diesem Tatsachenvorbringen und den bisherigen Ausführungen noch weitere Beweismittel als erforderlich erachtet würden, werde die Einvernahme des Bw. und der Mieterin laut Mietvertrag höflich beantragt.

W-Gasse: Da diese Wohnung auch teilweise als Dienstwohnung benutzt worden sei, werde Hinsichtlich dieser Wohnung, die im Jahr 2005 erfolgte Veräußerungsbesteuerung grundsätzlich akzeptiert, wobei die Unterlagen zur Bewertung des Ausmaßes des Gebäudeanteiles" noch beigebracht würden, diesbezüglich werde noch um Fristerstreckung von zwei Wochen [also bis zum 14. August 2013] ersucht. Eine Vorlage dieser Unterlagen erfolgte jedoch nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen den Verfahrensparteien unstrittig ist der Verkauf von drei Eigentumswohnungen des Bw. im Jahr 2005 und die Höhe der Verkaufspreise (siehe auch die vom FA eingeholten Abfragen und Grundbuchsauszüge Akt 2005 Seite 4ff).

Verkaufspreise:	€
M-Straße laut Kaufvertrag vom 29.7.2005	52.000,00
W-Gasse laut Kaufvertrag vom 28.10.2005	50.000,00
V-Straße laut Kaufvertrag vom 25.4.2005	75.000,00
	<u>177.000,00</u>

Laut **Aktenvermerk des FAes betreffend Veranlagung 1997** (Akt 1999 Seite 25) über Telefonate mit der Steuerberatungskanzlei (Herrn R) am **6., 12. und 16. August 1999**, handle es sich laut Rücksprache mit dem Steuerberater bei der Position (der Gewinn- und Verlustrechnung des Gewerbebetriebs) **Mieterlöse 10%** um **Dienstwohnungen**. Die Miete sei fremdüblich, daher sei kein Sachbezug für Dienstnehmer anzusetzen. Ab September 1997 seien Dienstwohnungen nicht vermietet, es werde aber versucht, diese Wohnungen wieder zu vermieten (Punkt 2). Laut Punk 4 des Aktenvermerkes ist zur (in der vorliegenden Berufung nicht strittigen) Vermietung des Chinalokals ab September 1997 vermerkt, dass die Absicht bestehe, das Geschäft wieder selbst zu betreiben. Das Geschäftslokal im Erdgeschoss werde

um S 10.000,00 pro Monat, einem Jahreserlös von S 120.000,00, jeweils jährlicher Afa ca. S 700.000,00 und Zinsaufwand ca. S 400.000,00 vermietet. Zur Zeit werde nur das Erdgeschoss vermietet, im Obergeschoss befinde sich ein zweites Lokal, das vermietet werden soll. Weiters sollen die **"drei Dienstwohnungen vermietet werden"**, bis dato hätten aber noch keine Mieter gefunden werden können und es könne zur Zeit noch nicht abgeschätzt werden, welche Miete erzielt werden könne. Den noch vorhandenen Gewinn- und Verlustrechnungen des Bw. betreffend sein Chinalokal (Rechnungsabschlüsse der Jahre davor sind nicht mehr im FA-Akt enthalten) ist diesbezüglich zu entnehmen:

	Mieterlöse 10%
	S
1998	41.454,60
1999	105.090,86
2000	78.545,40
2001	79.454,50
	€
	5.774,18
2002	6.103,66
2003	6.103,68
2004	3.306,39
2005	0,00

Im **Schreiben vom 7. März 2003** (Akt 2000 Seite 16f) gab der Bw. an, dass das Lokal bisher verpachtet gewesen sei und nun der Bw. nach einer Renovierung das Lokal **seit Oktober 2001 [wieder] auf eigene Rechnung betreibe**. In zwei späteren Schreiben vom (Eingangsstempel) 3. Mai 2010 und 6. Juni 2010 (Akt 2006 Seite 47 und 56) gab der Bw. an, er habe versucht, das Chinalokal (neuerlich) zu vermieten, was jedoch **erst im Jahr 2008** (also nach dem berufungsgegenständlichen Zeitraum 2005) gelungen sei.

Aus den eigenen Schreiben des Bw. an das FA geht somit hervor, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen **Jahr 2005** das Lokal nicht (mehr) verpachtete sondern **selbst betrieb** (für 2005 werden auch keine Einnahmen mehr aus Pacht erzielt).

Das FA richtete mit **Schreiben vom 29. April 2002** (Akt 1999, Seite 28) zu einer damaligen Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999 ein Ergänzungsersuchen an den Bw., in dem ua. um jahrgangsweise Aufgliederung der Mieteinnahmen getrennt nach "Lokal Erdgeschoss / Lokal Obergeschoss / **3 Dienstwohnungen**" ersucht wurde (in den Gewinn- und Verlustrechnungen betreffend das Chinalokal – siehe auch obige Aufstellung – nahm der Bw. eine solche Trennung der angegebenen "Mieterlöse" nicht vor).

Zu diesem Vorhalt gab der Bw. nach mehrmaliger Fristerstreckung im bereits genannten Schreiben vom **7. März 2003** (Akt 2000 Seite 16f) – und somit mit einer Verspätung von beinahe ein Jahr (!) nach dem Ersuchen des FAes - an: "Bei dem vom Finanzamt im erwähn-

ten Vorhalt angeführten **3 Dienstwohnungen** wurde bereits vor geraumer Zeit eine Wohnung aufgelassen und die Nutzflächen im Rahmen des Gastronomielokales zugeführt, eine Wohnung wird ebenfalls schon seit vielen Jahren als Büro benützt; lediglich eine Wohnung ist im angefragte[n] Zeitraum und bis heute als Dienstwohnung vorgesehen bzw. des öfteren auch als solche benützt." Der Bw. bezeichnete die drei einzelnen Eigentumswohnungen nicht (zB. Unterscheidung durch Adressangaben).

Die vom FA begehrte Trennung der Mieterlöse im Gewerbebetrieb (Chinalokal) zwischen Lokal Erdgeschoss, Lokal Obergeschoss und den **drei Dienstwohnungen** nahm der Bw. wiederum nicht vor. Der Bw. stellte jedoch nicht in Abrede, dass es sich bei den drei Wohnungen um Betriebsvermögen handelt.

Dem lose am Ende des Veranlagungsaktes eingelegten (jeweils nur aus einer Seite bestehenden) Mietvertrag vom **18. September 1998** (zusätzlich vom Steuerberater mit FAX vom 31. Juli 2013 vorgelegt) und der Vertragsverlängerung vom **1. Oktober 2001** jeweils abgeschlossen zwischen Frau C (Ehefrau des Bw.) als "Bevollmächtigte der Eigentumswohnung" und Frau H als Mieterin ist zu entnehmen, dass die Wohnung **V-Straße** zunächst um monatlich S 7.200,00 inklusive Betriebskosten auf drei Jahre, danach ab 2001 um € 559,59 (S 7.700,00) um weitere drei Jahre mit Kautions S 30.000,00 (€ 2.180,18) vermietet wurde. Die beiden Mietverträge wurden dem FA offenbar am (Eingangsstempel) 30. August 2004 vorgelegt. Einem handschriftlichen Vermerk ist zu entnehmen, dass die Mieterin "bis Juli Miete bezahlt habe bzw. jetzt ausgezogen" sei. Laut Vermerk der FA-Mitarbeiterin werde um Überprüfung ersucht, ob für den Mietvertrag Steuer für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezahlt worden sei, für Rückfragen ist eine Telefonnummer angegeben. Einem weiteren handschriftlichen Aktenvermerk des FAes vom 7. September 2004 ist zu entnehmen, dass laut einer Rücksprache mit Frau C, der Gattin des Bw., die Vermietung der Wohnung **V-Straße** nur bis Ende Juni 2004 erfolge, die Mieterin am **1. Juli 2004** ausgezogen sei und die Wohnung verkauft werde. Der/die "Pfl." bzw. der Steuerberater melde sich, wenn die Wohnung verkauft oder eventuell doch weiter vermietet werde. Ob die Vermietung der Wohnung **V-Straße** im Akt des Bw. ersichtlich sei, wurde vom FA mit einem Fragezeichen versehen.

Festzustellen ist, dass der Bw. keinerlei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte und solche auch vom FA nicht veranlagt wurden (sondern nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nichtselbständiger Arbeit, teilweise zusätzlich aus selbständiger Arbeit). Hingegen sind Erlöse aus Vermietung zu 10% USt, also Wohnungsvermietungen, vom Bw. in seiner Gewinn- und Verlustrechnung des Gewerbebetriebs Chinalokal angegeben.

Weiters sind in den Bilanzen, den Anlagenverzeichnissen sowie der angeführten Gewinn- und Verlustrechnung (Afa der laufenden Jahre und 2005: Erlöse Anlagenverkauf betreffend berufsgegenständliche Wohnungen) des Einzelunternehmens Chinalokal des Bw. folgende Beträge angegeben:

	Grundstücke Dienstwohnungen S	Dienstwohnungen S
Anschaffungswert alt	216.639,00	1.954.756,00
01.01.1998	216.639,00	1.612.986,00
Bilanz zum 31.12.1998	216.639,00	1.573.891,00
Bilanz zum 31.12.1999	216.639,00	1.534.796,00
Bilanz zum 31.12.2000	216.639,00	1.495.701,00
Bilanz zum 31.12.2001	216.639,00	1.456.606,00
	€	€
	15.743,77	105.855,69
Bilanz zum 31.12.2002	15.743,77	103.014,55
Bilanz zum 31.12.2003	15.743,77	100.173,41
Bilanz zum 31.12.2004	15.743,77	97.332,27
Bilanz zum 31.12.2005	6.191,87	37.908,77

Gewinn- und Verlustrechnung 2005:

Erlös Verkauf von Anlagen 0%	127.000,00
Buchwert verkaufter Anlagen	<u>-66.134,26</u>
	60.865,74

Einem **Vermerk einer FA-Mitarbeiterin vom 27. Jänner 2009** (Akt 2005 Seite 57) ist zu entnehmen, dass der Wohnungsverkauf der Dienstwohnung in der **W-Gasse** laut Kaufvertrag vom 28. Oktober 2005, Verkaufserlös € 50.000,00 "vergessen" worden sei. [Anmerkung UFS: Damit ist offenbar gemeint:

	€
M-Straße	52.000,00
W-Gasse	50.000,00
V-Straße	<u>75.000,00</u>
	177.000,00
W-Gasse	<u>-50.000,00</u>
"Erlös Verkauf von Anlagen 0%" lt. G+V-Rechnung 2005 des Bw.	127.000,00]

In der vom Bw. verfassten **Bilanz zum 31.12.2005** zum Chinalokal sind betreffend (laut eigener Formulierung des Bw.): "Dienstwohnung" bzw. "Dienstwohnungen" Beträge für Grundwert und Gebäude (€ 6.191,87 und € 37.908,77, zusammen € 44.100,64) angeführt, obwohl alle drei Wohnungen **M-Straße**, **W-Gasse** und **V-Straße** zum Stichtag bereits verkauft waren. Diesbezüglich ist die Bilanz des Bw. zum 31.12.2005 unrichtig (siehe auch unten). Ein Anlagenverzeichnis für 2005 legte der Bw. nicht vor.

Der Bw. ermittelte den Gewinn nach [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#).

Bei dieser Ermittlungsart können Eigentumswohnungen ihrer Wesensart (Nutzbarkeit) nach sowohl für Zwecke eines Betriebes als auch für private Zwecke (etwa zur Befriedigung zur des eigenen Wohnbedürfnisses bzw. für eine Vermietung an andere Personen) dienen und damit sowohl **notwendiges Betriebsvermögen** (gewillkürtes Betriebsvermögen ist nur bei § 5-Ermittlern möglich) als auch **Privatvermögen** sein. Aus der konkreten Art der Verwendung ergibt sich die jeweilige Zugehörigkeit entweder als notwendiges Betriebsvermögen oder als Privatvermögen.

Der Bw. gab in seinem **Schreiben vom 7. März 2003** (Akt 2000, Seite 16f), also zu einem Zeitpunkt, in dem der Bw. das Chinalokal nach eigenen Angaben nicht mehr verpachtete sondern nach Renovierung seit Oktober 2001 wieder selbst als Gewerbebetrieb führte, an, dass die drei Wohnungen (von ihm selbst als "Dienstwohnungen" bezeichnet) für den Betrieb verwendet worden seien (Zitat: "bei dem vom FA im erwähnten Vorhalt angeführten 3 Dienstwohnungen wurde bereits vor geraumer Zeit eine Wohnung aufgelassen und die Nutzflächen im Rahmen des Gastronomielokales zugeführt, eine Wohnung wird ebenfalls schon seit vielen Jahren als Büro benützt; lediglich eine Wohnung ist im angefragten Zeitraum und bis heute als Dienstwohnung vorgesehen bzw. des öfteren auch als solche benützt"). Auch ein Vergleich der Anschaffungskosten an Hand der damaligen Kaufverträge mit den in den Bilanzen des Bw. angegebenen historischen Werten zeigt, dass der Bw. alle drei berufsgegenständlichen Wohnungen in seine Bilanzen aufnahm, wobei sich die Differenz zwischen den ersten Bilanzwerten und den Kaufpreisen von weniger als rd. 10% als zusätzlich aktivierte Kauf(Anschaffungs)nebenkosten (Vertragsserrichtung, notarielle Beglaubigung, Grunderwerbssteuer, Eintragungsgebühr Grundbuch, gegebenenfalls Maklerkosten, vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 16. Lieferung, § 7 Tz 69) erklären lassen:

	S
M-Straße , Kaufvertrag v. 16.10.1990	700.000,00
W-Gasse , Kaufvertrag v. 13.6.1990	785.000,00
V-Straße , Kaufvertrag v. 29.9.1986	500.000,00
	<u>1.985.000,00</u>
gesamte historische Anschaffungskosten lt. Bilanzen Bw.:	
Grundanteil Dienstwohnung	216.639,00
Gebäudeanteil Dienstwohnung	<u>1.954.756,00</u>
	2.171.395,00
	<u>-1.985.000,00</u>
	186.395,00

Wie bereits an Hand der historischen Anschaffungskosten und Bilanzwerte 1.1.1998 bis 31.12.2005 nachgewiesen, waren die drei berufsgegenständlichen Wohnungen (laut Bw.: "Dienstwohnungen") vom Bw. durchgehend von zumindest 1998 (älteste dem FA noch vorlie-

gende Bilanz) bis 2004 und noch ein Wert sogar bis Ende 2005 in den Bilanzen seines Chinaklokals erfasst. Der bereits genannte Vermerk des FAes vom 27. Jänner 2009 gibt an, dass der Verkauf der Dienstwohnung **W-Gasse** im Jahr 2005 vergessen worden sei, was den Ansatz von "verbleibenden" € 6.191,87 für Grund und Boden und € 37.908,77 für (laut Bw.) Dienstwohnung in der Bilanz zum 31.12.2005, bei einem Aufwand Buchwert verkaufter Anlagen € 66.134,26, erklärt. Da jedoch die Veräußerung der drei Wohnungen unstrittig im Jahr 2005 stattfand und daher zum 31.12.2005 keine Dienstwohnung mehr in der Bilanz enthalten sein konnte, erweist sich bezüglich **W-Gasse** die Bilanz zum 31.12.2005 als falsch.

Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Ausschlaggebend ist die Art der Nutzung. Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören nicht nur Wirtschaftsgüter, die dem Betriebszweck unmittelbar dienen. Es genügt, dass das Wirtschaftsgut dem Betrieb dient. Es ist nicht erforderlich, dass das Wirtschaftsgut für den Betrieb unentbehrlich ist, auch muss es keine wesentliche Grundlage des Betriebs sein (Doralt, aaO, § 4 Tz 45ff). Gemäß Hofstätter/Reichel (Zorn), Die Einkommensteuer, § 4 Abs. 1 Tz 33, können auch **vermietete Wirtschaftsgüter** zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Das ist aber nur dann der Fall, wenn die Vermietung dem Betriebszweck unmittelbar dienlich ist, was insbesondere dann gegeben ist, wenn die Vermietung zur **Steigerung der Einnahmen** aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beiträgt.

Im vorliegenden Fall erwirtschaftete der Bw. in seinem Gewerbebetrieb laufend Verluste, die ohne die erzielten Wohnungsmieten mit 10% USt noch höher ausgefallen wären. Für 2005 gab der Bw. erstmals einen Gewinn an, der ebenfalls aus den erklärten Gewinnen aus Anlagenverkäufen der Wohnungen € 60.865,74 resultierte, sodass insgesamt die Vermietung und der Verkauf 2005 laut Zorn, aaO, der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit (Chinalokal) und damit dem Betrieb des Bw. durch **Steigerung der Einnahmen** dadurch zu Gute kam, indem der ständige laufende Verlust reduziert und 2005 mit dem Erlös aus Anlagenverkäufen sogar ein Beitrag zu dem nur in diesem Jahr angefallenen Gewinn geleistet wurde:

	Mieterlöse 10%	Verlust/Gewinn einschließlich Erlöse Wohnungen
	S	S
1998	41.454,60	-1.085.546,20
1999	105.090,86	-1.072.363,85
2000	78.545,40	-725.493,85
2001	79.454,50	-1.004.140,68
	€	€
	5.774,18	-72.973,75
2002	6.103,66	-48.082,34
2003	6.103,68	-16.110,56

2004	3.306,39	-46.615,24
2005	0,00	22.790,11

Zur Wohnung **V-Straße** liegen die zwei Mietverträge zwischen der "Bevollmächtigten der Eigentumswohnung" (die Ehefrau vertrat den Bw.) und einer dritten, soweit feststellbar außenstehenden Person, Frau H, vom 18. September 1998 für eine Vermietung ab 27. September 1998 (Wohnungsübergabe) für 3 Jahre und eine Verlängerung vom 1. Oktober 2001 für weitere drei Jahre vor. Die Mieterin hatte monatlich ab Beginn S 7.200,00 und ab 1. Oktober 2001 € 559,59 (S 7.700,00) jeweils wertgesichert und inklusive Betriebskosten zu bezahlen. Vergleichsweise wurden die brutto Mieteinnahmen ohne Herausrechnen der Betriebskosten den Mieterlösen 10% laut Gewinn- und Verlustrechnung des Gewerbebetriebes gegenübergestellt, woraus sich ergab, dass in den Jahren vor dem Wohnungsverkauf die Mieterträge 10% netto laut Gewinn- und Verlustrechnung den Bruttomieten mit Betriebskosten von der Mieterin H laut Vertrag entsprechen und damit im Betrieb des Bw. erfasst wurden:

	Bruttomieten inkl. Betriebskosten S	Mieterlöse 10% gesamt lt. G+V S
1998 verbleibende 3 Monate x 7.200,00 für Okt.-Dez.	21.600,00	41.454,60
1999 ohne Indexanpassung weil nicht konkret bekannt 12 x	86.400,00	105.090,86
2000 ohne Indexanpassung weil nicht konkret bekannt 12 x	86.400,00	78.545,40
2001 -"- 9 x 7.200,00 ab 1.10. 3 x 7.700,00	87.900,00	79.454,50
	€	€
	6.387,94	5.774,18
2002 -"- 12 x 559,59	6.715,08	6.103,66
2003 -"- 12 x 559,59	6.715,08	6.103,68
2004 Vermietung nur bis Ende Juli lt. Bw.: 7 x 559,59	3.917,13	3.306,39
2005		0,00

Es ist daher die Feststellung zu treffen, dass die Mieterträge aus der Wohnung **V-Straße** laut den beiden Mietverträgen mit Frau H vom Bw. selbst in seinem Gewerbebetrieb Chinarestaurant erfasst wurden. Wie vom UFS an Hand obiger Literaturstellen festgestellt, diene im vorliegenden Fall die Wohnung **V-Straße** dem Betrieb des Chinalokals, indem die angegebenen "Mieterlöse 10%" zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beitrug (Zorn, in Hofstätter/Reichel, aaO), im Konkreten durch eine erhebliche Verringerung der erzielten laufenden Verluste aus dem Restaurantbetrieb mit den im Gewerbebetrieb verbuchten und damit dort verwendeten Mieteinnahmen bzw. im Jahr 2005 sogar mit dem Erreichen eines Gewinnes durch den Verkaufserlös der Wohnung. Im Übrigen hat auch der Bw. selbst mit der Aufnahme in die Bücher (Aktivierung in den Bilanzen, Mieterträge 10% in den Gewinn- und Verlustrechnungen) seinen Willen manifestiert, diese Eigentumswohnung - sowie auch die beiden anderen berufsgegenständlich Wohnungen - betrieblich zu

verwenden (VwGH 3.4.1990, [87/14/0122](#)). Die Wohnung **V-Straße** stellte somit im Zeitpunkt des Verkaufs 2005 **notwendiges Betriebsvermögen** des Gewerbebetriebs Chinarestaurant dar. Eine bis zum Verkauf vorübergehende Nichtvermietung im vorliegenden Fall vom Ausziehen der Mieterin ab 1. Juli 2004 bis zum Wohnungsverkauf am 25. April 2005 steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen, zumal bis zum Verkauf (nicht zuletzt vor dem Hintergrund des unveränderten Vorhandenseins in den Büchern) keine andere konkrete private Nutzung feststellbar ist (siehe Zorn in Hofstätter/Reichel, aaO, § 4 Abs. 1 Tz 35f). Allein eine nach dem Ausziehen von Frau H begonnene Käufersuche stellt keine Entnahme aus dem Betriebsvermögen vor dem Jahr 2005 dar, da der Verkaufserlös in selber Form wie die vorangegangene Vermietung des notwendigen Betriebsvermögens ebenfalls zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen Tätigkeit durch das erstmalige Anfallen eines Gewinnes durch den erzielten Gewinn aus dem Wohnungsverkauf beitrug.

Betreffend die ebenfalls berufungsgegenständliche Wohnung **W-Gasse** gab der Bw. im Schreiben (FAX) vom 31. Juli 2013 an, dass diese als Dienstwohnung benutzt und folglich bis zum Verkauf 2005 **notwendiges Betriebsvermögen** war. Somit war der Verkauf dieser Wohnung unstrittig bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Betreffend die Wohnung **M-Straße** legte der Bw. eine "eidesstattliche Erklärung" seines Sohnes (geboren 1979) vom 22. Juli 2013 vor, in der dieser angab, "im Zeitraum 1998 bis Juni 2004 ständig" in dieser Wohnung gewohnt und "nur ab und zu auch bei seinen Eltern, wo er hautgemeldet gewesen sei, übernachtet" zu haben. Die Wohnung sei davor leer gestanden und er hätte solange dort wohnen dürfen, bis ein Mieter habe gefunden werden können. Die nachträgliche schriftliche Erklärung des Sohnes unterliegt der freien Beweiswürdigung ([§ 167 Abs. 2 BAO](#)) wobei zunächst in Erwägung zu ziehen ist, dass es sich um eine Äußerung eines engen Familienangehörigen handelt und somit dessen Angaben vor dem Hintergrund zu beurteilen sind, dass ein Interesse des Sohn am Ausgang des Verfahrens zu Gunsten des Vaters (Bw.) auf Grund der sehr nahen familiären Stellung nicht von vornherein auszuschließen ist. Weiters wurde die schriftliche Erklärung des Sohnes nach dem sehr langen Zeitraum von beinahe acht Jahren nach dem Verkauf der Wohnung und 15 Jahre nach der behaupteten erstmaligen Benutzung durch den Sohn abgegeben. Dabei ist in Erwägung zu ziehen, dass eine entsprechende und insbesondere zeitnahe bereits bei Beginn einer Verwendung der Wohnung **M-Straße** im vorgebrachten Zeitraum "1998" (der Sohn gab nicht an, ab wann in diesem Jahr) geschlossene schriftliche und damit von außen nachvollziehbare Vereinbarung zwischen Vater und Sohn nicht vorgelegt und dadurch das im Abgabenrecht zwischen nahen Angehörigen geltende Publizitätserfordernis nicht erfüllt wurde. Zusätzlich wurde das Publizitätserfordernis auch deshalb nicht erfüllt, da der Sohn bei einem (Zitat:) "ständigen Wohnen" in der **M-Straße** als weitere nach außen hin wahrnehmbare und damit diese

Behauptung auch beweisende Handlung zumindest eine Hauptmeldung an dieser Anschrift hätte vornehmen müssen. Nach [§ 1 Abs. 7 und 8 MeldeG](#) ist der Hauptwohnsitz an jener Unterkunft begründet, an der sich der Betreffende in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen, wobei für den Mittelpunkt der Lebensbeziehungen eines Menschen insbesondere das Kriterium der Aufenthaltsdauer – im vorliegenden Fall habe der Sohn laut nachträglicher eidesstattlicher Erklärung die Wohnung **M-Straße** "ständig" bewohnt – maßgeblich ist. Eine Zentralmeldeabfrage ergab jedoch, dass der Sohn zwar vom 18. September 1997 bis zum 15. September 2004 an der von ihm angegebenen Adresse der elterlichen Wohnung sowie vom 15. September 2004 bis zum 11. Juni 2010 an der Y-Gasse, ebenfalls in A, jeweils als Hauptwohnsitz gemeldet war, jedoch betreffend die **M-Straße** keinerlei Anmeldung des Sohnes vorliegt. Da die behauptete Bewohnung der **M-Straße** nicht durch eine bereits zu Beginn verfasste schriftliche Vereinbarung mit dem Bw. bewiesen ist, überdies dem objektiven Stand des Zentralmelderegisters (beides: fehlende Publizität nach außen) sowie früheren schriftlichen Erklärungen des Bw. (Schreiben vom 7. März 2003, siehe unten nächster Absatz) widerspricht, stellt der UFS in freier Beweiswürdigung fest, dass ein "ständiges Bewohnen" der **M-Straße** durch den Sohn im angegebenen Zeitraum "1998 bis Juni 2004" nicht nachgewiesen ist und daher auch keine Entnahme aus dem Betriebsvermögen im Jahr 1998 oder später vorlag.

Zur Feststellung, ob jede einzelne der drei berufungsgegenständlichen und vom Bw. in die Bilanz seines Chinalokals aufgenommenen Wohnungen tatsächlich notwendiges Betriebsvermögen darstellen, ist auch auf die Mitwirkungspflicht des Bw. hinzuweisen. Das Verhalten des Bw. und seines Steuerberaters hingegen ist darauf gerichtet, Erklärungen und Stellungnahmen weit verspätet oder wie im Fall des Nichtabgebens der Einkommensteuererklärung 2005 und im Berufungsverfahren die Nichtvorlage der dem UFS versprochenen Unterlagen betreffend Anteil von Grund und Boden überhaupt nicht vorzulegen. Überdies erstattet der Bw. bzw. sein Steuerberater weit verzögertes und insbesondere wiederholt widersprüchliches Vorbringen. Zunächst gab der Bw. für das Jahr 2005 keine Abgabenerklärungen ab. Nach einer notwendig gewordenen schätzungsweisen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch das FA im Einkommensteuerbescheid 2005 sollten laut Schreiben vom 24. Februar 2009 mit "€ 22.790,11" angegebene Einkünfte aus der "Veräußerung der Wohnungen" [Anmerkung UFS: Bei diesem Betrag handelt es sich nicht um Einkünfte aus der Wohnungsveräußerung sondern um den Gesamtbetrag der Einkünften aus Gewerbebetrieb und zwar die Summe aus dem Betrieb des Gastronomielokals und der Veräußerung der Wohnungen laut Rechnungsabschluss 2005 des Bw.] bei – bisher in keinem einzigen Jahr erklärten - "Einkünften aus Vermietung und Verpachtung" angesetzt werden. Im vorangegangenen

Vorlageantrag vom 26. Mai 2008 wurde hingegen noch angegeben, dass Erträge aus den Wohnungsverkäufen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzusetzen seien. Widersprüchliches Vorbringen geht zu Lasten des Erklärenden. Wurde in früheren jedoch auch den berufsgegenständlichen Zeitraum betreffenden Schreiben des Bw. eine betriebliche Verwendung der Eigentumswohnungen angegeben und wurden diese Eigentumswohnungen auch jahrelang bis zu ihrer Veräußerung mit Bilanzwerten, Afa und – im Falle der Vermietung an Betriebsfremde - auch Mieteinnahmen im Rechenwerk des Gewerbebetriebs geführt, kann dem erst Jahre später im Berufungsverfahren betreffend den Verkauf der Wohnungen erstatteten Vorbringen, die Eigentumswohnungen seien niemals Betriebsvermögen gewesen, nicht gefolgt werden. Vor dem Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2005 sprach der Bw. selbst im bereits mehrfach zitierten Schreiben vom 7. März 2003 von drei Dienstwohnungen und ihrer Nutzung für den Betrieb. Ausgehend von den Angaben des Bw. in diesem Schreiben betreffend Verwendung der Wohnungen (Der Bw. ordnete die von ihm angegebene Verwendungen trotz FA-Ersuchens nicht den drei einzelnen Wohnungen zu.) kann die vom Bw. angegebene "Auflassung und Zuführung der Nutzflächen im Rahmen des Gastronomie-lokales" der Wohnung **V-Straße** zugerechnet werden, indem die von Betriebsfremden erzielten und auch in der Gewinn- und Verlustrechnung des Gewerbebetriebs erfassten Mieterträge im Sinne obiger Rechtsausführungen des UFS zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit (Gastlokal) durch Reduzierung der ständigen laufenden Verluste und im Jahr 2005 sogar zum einzigen Gewinn durch die Wohnungsveräußerung beitrugen. Die Angaben des Bw. gegenüber dem UFS im FAX vom 31. Juli 2013 betreffend die **W-Gasse** entsprechen den früheren Angaben des Bw. laut Schreiben vom 7. März 2003 betreffend Verwendung als Dienstwohnung (Vermietung an Arbeitnehmer). Bei der **M-Straße** konnte eine behauptete Privatverwendung durch den Sohn aus den ausführlich dargelegten Gründen nicht festgestellt werden, sodass die vom Bw. selbst im Jahr 2003 angegebene (Zitat Bw. :) "jahrelange" Verwendung als dem Gastronomiebetrieb dienendes Büro als die wahrscheinlichere Sachverhaltsvariante festzustellen ist.

Wie bereits ausgeführt, ermittelte der Bw. den Gewinn aus Gewerbebetrieb mittels Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum Bilanzstichtag 31.12. Nach der für das berufsgegenständliche Jahr 2005 geltenden Fassung des § 4 Abs. 1 EStG 1988 (siehe letzter Satz Fassung vor dem 1. StabG 2012) waren Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Bei Ermittlung des Gewinns aus dem Wohnungsverkauf (Verkaufspreis Gebäudeanteil abzüglich Buchwert Gebäude) war daher sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Ausgaben der Anteil für Grund und Boden außer Ansatz zu lassen.

Von den Verkaufspreisen des Jahres 2005 sind daher zunächst die Grundanteile (da nicht steuerhängig) auszuscheiden und die Buchwerte der Gebäudeanteile als Betriebsausgabe abzuziehen (der steuerpflichtige Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufspreis und Buchwert jeweils des Gebäudeanteiles). Da bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 für Zeiträume vor dem 1.4.2012 Wertveränderungen von Grund und Boden außer Ansatz zu lassen sind, ist aus den Verkaufspreisen der Anteil für Grund und Boden entsprechend auszuscheiden. Dabei wird jener Anteil gewählt, den schon der Bw. damals zeitnahe bei Bilanzierung der Anschaffungskosten ansetzte. Ein höherer Anteil von 25%, wie im Schreiben vom 26. Mai 2008 vorgebracht, wurde vom Bw. nicht begründet, eine angebliche "Stellungnahme eines Maklers und Immobiliensachverständigen" wurde trotz mehrfacher Versprechungen nicht vorgelegt. Hingegen wurde zu Gunsten des Bw. für 2005 für alle drei Wohnungen die volle Jahres-Afa € 2.841,14 abgesetzt und zusätzlich die Gesamt-Afa laut Bilanz (diese wurde vom Bw. nicht aufgegliedert) unverändert gelassen.

historische Anschaffungskosten lt. Anlagenverzeichnis Bw.:	S	%
Anteile Gebäude	1.954.756,00	90,02
Anteile Grund und Boden	216.639,00	9,98
	<u>2.171.395,00</u>	<u>100,00</u>
Verkaufspreise lt. Kaufverträge:	€	€
M-Straße		52.000,00
W-Gasse		50.000,00
V-Straße		<u>75.000,00</u>
		177.000,00
Grundanteile aufgerundet 10%		<u>-17.700,00</u>
Verkaufspreise Gebäude		159.300,00
Buchwerte Gebäude 1.1.2005	97.332,27	
Afa 2005 lt. v. Bw. letzten vorgelegten Anlageverzeichnis 1998, zu Gunsten des Bw. f. alle 3 Wohnungen Ganzjahres-Afa	-2.841,14	
Buchwerte verkaufte Gebäude, 3 Wohnungen		<u>-94.491,13</u>
Gewinn aus Wohnungsverkäufen		64.808,87
Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Rechnungsabschluss 2005 lt. Bw. v. 9.4.2008 (Eingangsstempel FA)		22.790,11
Korrektur "Erlös aus Anlagenverkauf" lt. Bw.		-127.000,00
Korrektur "Buchwert verkaufter Anlagen" lt. Bw.		66.134,26
Gewinn aus Verkauf der Wohnungen lt. UFS		<u>64.808,87</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		26.733,24

Laut Grundbuchsrecherchen des FAes (Akt 2005 Seite 6ff) wurden alle drei berufsgegenständlichen Eigentumswohnungen vom Bw. außerhalb der Zehnjahresfrist des [§ 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988](#) in der für 2005 geltenden Fassung verkauft (Anschaffung durch Kaufverträge vom: V-Straße: 30.9.1986, M-Straße: 16.10.1990, W-Gasse: 13.6.1990) und ist daher der Ge-

winn betreffend Grundanteile auch nicht als Einkünfte aus Spekulationsgeschäft steuerpflichtig (vgl. Jakom EStG, 2013, § 4 Rz 152 unter Hinweis auf VwGH 25.2.2003, [2000/14/0017](#)).

Gemäß [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug), 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. Der Bw. macht einen Verlustabzug in Höhe von € 630.575,47 (Akt 2005 Seite 35 und 49) geltend. Gemäß [§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988](#) können Verluste iSd § 18 Abs. 6 nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden.

	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.560,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>26.733,24</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	49.293,24
ergibt 75% Verlustabzug lt. UFS	36.969,93

Da das Einkommen 2005 vom UFS geringer festgestellt wurde als im angefochtenen Bescheid (ursprünglich Schätzung des FAes) vom 16. Jänner 2008, war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2005

Wien, am 14. Oktober 2013