



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., geb. XX.XX.XXXX, im Jahr 2008 unbekannten Aufenthaltes nach Deutschland abgemeldet, vertreten durch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Rudolf Frisch, MAS, 1010 Wien, Dominikanerbastei 6/2, vom 14. Juni 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 11. Jänner 2010, zugestellt am 12. Mai 2010, nach der im Beisein der Schriftführerin Monika Holub durchgeführten Berufungsverhandlung am 4. April 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, entschieden:

S p r u c h

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird hinsichtlich der Verteilung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG Folge gegeben, hinsichtlich der übrigen Begehren wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 gilt gemäß § 85 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, als zurückgenommen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (idF. Bw. genannt) betrieb in Z. eine Fremdenpension mit der Geschäftsbezeichnung „Pension N.“ und erklärte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Im Jahr 1986 erwarb der Ehegatte der Bw, B., diese Liegenschaft – sie wurde schon von den Voreigentümern als Gastgewerbebetrieb genutzt – um € 145.345,7 (ATS 2 Mio.). Im Grundbuch wurde im Zusammenhang mit dem Erwerb ein Höchstbetragspfandrecht von € 163.513,9 (ATS 2,25 Mio.) eingetragen.

Seit 1989 führte die Bw. aus Altersgründen ihres Ehegatten das Unternehmen alleine. Mit Übergabevertrag vom März 1993 übertrug B. die Liegenschaft an die Bw gegen ein lebenslängliches Wohnrecht und einen Betreuungsanspruch bei Pflegebedürftigkeit.

Eine für die Pension bestehende Gastgewerbeconzession wurde im Jahr 1995 zurückgelegt. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Einnahmen-Ausgabenrechnung. In den Jahren bis zur Betriebsveräußerung mit Kaufvertrag vom 20.11.2007 wurden folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gerundet auf Euro) erklärt:

Jahr	1997	1998	1999	2000	2001	2002
EaGw	1.479	4.579	8.701	2.195	2.628	5.792
Jahr	2003	2004	2005	2006	2007	
EaGw	2.539	3.443	2.539	4.024	266	

Das Gebäude besteht nach den Angaben in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes aus folgenden Teilen:

Gebäudeteile	Baujahr	Nutzfläche
Pension Erdgeschoß (145,7m ²) und Obergeschoss (137,25m ²)	1974	283 m ²
Hobbyraum	1995	34 m ²
Zubau Wohnung	1995	67 m ²
überdachter Vorplatz (Zubau 17,5m ²) und überdachte Einstellplätze (seit 1974: 36m ²)	1995	53 m ²

In der Einnahmen/Ausgabenrechnung wurde von der Bw. über alle Jahren hinweg unverändert eine betriebliche Gebäudenutzung im Ausmaß von 88% ausgewiesen und dementsprechend für die auf die Liegenschaft entfallenden Kosten Betriebsausgaben in Abzug gebracht und der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen.

Im Anlagenverzeichnis sind Anschaffungskosten von € 143.230 aktiviert und davon € 46.201,43 auf den Grund und Boden und € 97.028,87 auf das Gebäude aufgeteilt worden. Im Veräußerungszeitpunkt Ende 2007 betrug der Restbuchwert des Gebäudes € 59.155,92 und der Buchwert für aktivierte Herstellungskosten einer Großreparatur € 4.849,26 (RBW zusammen € 64.005,18).

Mit dem Kaufvertrag vom 20.11.2007 verkaufte die Bw. die gesamte im Betriebsvermögen befindliche Liegenschaft um € 275.000 sowie das Gebäudeinventar um € 25.000, welches in einer eigenen Inventarliste, die einen Bestandteil des Kaufvertrages bildete, angeführt ist. Diese Inventarliste wurde der Abgabenbehörde jedoch nicht offengelegt.

Das Grundstück hat laut Grundbuch eine Gesamtfläche von 1049m², wobei 153m² auf die verbaute Gebäudefläche entfallen, der Rest ist als begrünte Baufläche ausgewiesen.

Als umsatzsteuerpflichtige Leistung der Betriebsveräußerung wurde ein Erlös aus Anlagenverkauf in Höhe von € 6.250 in der USt-Erklärung in Ansatz gebracht. Dieser erklärte Teil des Anlagenverkaufes wurde in der Einnahmen-Ausgabenrechnung unter den laufenden Erlösen erfasst und als Betriebsausgabe die Restbuchwerte für Großreparatur (€ 4.849) und für Betriebs- und Geschäftsausstattung (B+GA € 2.317) in Höhe von € 7.166 in Abzug gebracht.

Vom Erwerber wurde in den Folgejahren der Pensionsbetrieb wieder unter seiner früheren Bezeichnung „Pension N.“ weitergeführt.

Die Bw. und ihr Ehegatte hatten bis Juli 2008 am Betriebsstandort ihren Hauptwohnsitz gemeldet. Beide gaben den Hauptwohnsitz mit dem Vermerk „verzogen nach Deutschland“ auf. Der Verpflichtung gemäß § 104 BAO dem Finanzamt die neue Abgabestelle mitzuteilen, kam die Bw. nicht nach. Im Rechtsmittelverfahren teilte der steuerliche Vertreter dem UFS mit, dass auch er eine Zustelladresse der Bw. nicht kenne und er die Bw. derzeit nicht erreichen könne, weil sie auf Urlaub weile.

Am 24. April 2009 wurden vom steuerlichen Vertreter die Abgabenerklärungen 2007 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer eingereicht. Darin wurde das Vorliegen einer Betriebsveräußerung angegeben und ein Veräußerungsgewinn von € 0,00 erklärt.

Auf Verlangen des Finanzamtes wurden im Mai 2009 die ,mit Erstellungsdatum 4.5.2009 versehene, Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2007 sowie das Anlagenverzeichnis vorgelegt. Der mehrmaligen Aufforderung des Finanzamtes auch die Unterlagen über die Ermittlung des Veräußerungsgewinns/Aufgabegewinns sowie eines Übergangsgewinns/-verlustes einzureichen, wurde nicht entsprochen.

Von der Abgabenbehörde erster Instanz wurde daher im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 11.1.2010 die Bemessungsgrundlage hinsichtlich Veräußerungs- und Übergangsgewinn wie folgt geschätzt:

1. Schätzung des betrieblichen Nutzungsausmaßes des Gebäudes:

	Betriebliche Nutzungsfläche	Private Nutzungsfläche	Gesamte Nutzungsfläche
	Pension 283m ²	Wohnung 67m ²	
		Hobbyraum 34m ²	
		überdachter Vorplatz und Einstellplatz 53m ²	
Flächenanteil	283m ²	154m ²	437m ²
geschätzter Nutzungsanteil in %	64,76%	35,24%	100%

2. Schätzung des Veräußerungsgewinnes und Übergangsgewinnes:

Bezeichnung	Betrag in Euro
Verkaufserlös Gebäude lt. KV	275.000,00
- Grund+Boden, 20% vom VKP	55.000,00
Gebäudeanteil	220.000,00
betrieblicher Nutzungsanteil 64,76%	142.472,00
- RBW lt AVZ (Gebäude € 59.155,92 + Großreparatur € 4.849,26)	64.005,18
Veräußerungsgewinn Gebäude	78.466,82
Verkaufserlös betriebliches Inventar	25.000,00
- RBW lt. AVZ (B+GA € 2.317,17, sonstiges AV € 1,00, GwG RBW 0,00)	2.318,17
Veräußerungsgewinn Inventar	22.681,83
Veräußerungsgewinn gesamt	101.148,45
- Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG	7.300,00
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	93.848,45
+ erklärten Ifd Gewinn	265,60
+/- Übergangsgewinn/-verlust	0,00
Einkünfte aus Gw, Kz. 330	* 94.114,05

** Anmerkung: Bei der Dateneingabe zur Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2007 erfolgte durch einen Eingabefehler von der EDV-Anlage automatisch nochmals ein Abzug des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG, sodass im Einkommensteuerbescheid eine Bemessungsgrundlage von € 86.814 angesetzt wurde.*

Im Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 11.1.2010 wurde abweichend von der Abgabenerklärung eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG in Höhe von € 1.174,13 vorgenommen.

Da dem Finanzamt eine Abgabestelle der Bw. unbekannt war, wurden der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2007 durch Anschlag an der Amtstafel in Form öffentlicher Bekanntmachung der Zustellung gemäß § 25 Zustellgesetz der Abgabepflichtigen zur Kenntnis gebracht.

Mit Wirksamkeit vom 27.4.2010 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. eine Zustellvollmacht in Finanzonline gegenüber der Abgabenbehörde angemerkt und mit Anbringen vom gleichen Tag, um Zustellung des Einkommen- und Umsatzsteuerbescheides 2007 ersucht.

Vom Finanzamt wurde die Zustellung gemäß § 25 Zustellgesetz als rechtsungültig beurteilt und deshalb der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2007 erst am 12.5.2010 dem zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreter wirksam zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 14.6.2010 erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und Umsatzsteuerbescheid 2007 fristgerecht Berufung. In der Berufungsergänzung (ohne Datumsangabe), eingebracht am 13.7.2010, beantragte die Bw. eine Verteilung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 37 Abs. 2 EStG auf drei Kalenderjahre. Zudem erklärte die Bw., dass folgender Veräußerungsgewinn und Übergangsverlust anzusetzen seien:

1. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	Betrag in Euro
Verkaufserlös	300.000,00
- Verkaufserlös Inventar	25.000,00
- Grund+Boden, 40% vom VKP	110.000,00
Gebäudeanteil	165.000,00
betrieblicher Nutzungsanteil 55 %	90.750,00
+ Verkaufserlös betriebliches Inventar	10.833,33
- RBW lt AVZ (Gebäude € 59.155,92 + Große Reparatur € 4.849,26, B+GA € 2.317,17,	66.323,35

sonstiges AV € 1,00, GwG 0,00))	
Veräußerungsgewinn	35.259,98
2. Ermittlung des Übergangsverlustes	
RSt Steuerberater	€ 1.500
RSt SV gew. Wirtschaft	€ 11.197,28
- Übergangsverlust gem. § 4 Abs. 10 EStG	12.697,28

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.9.2010, zugestellt am 20.9.2010 wurde die Berufung hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2007 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die vom Finanzamt verlangten Nachweise nicht erbracht wurden und daher dem Begehren der Bw. nicht zu entsprechen war.

Die Bw. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und schloss dem Schriftsatz (vom 20.10.2010) folgende Unterlagen an: Inventarliste über verkaufte Möbelstücke der Privatwohnung in Höhe von € 12.000, Aufstellung über betrieblich und privat genutzte Flächen (Betriebsflächen 118,94m², Privatflächen 252,68m²), auszugsweise Gebäudepläne mit handschriftlichen Nutzungsvermerken.

Die Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und begründete ihr Begehren – abweichend von der Berufung – wie folgt:

„Im Jahr 1992 wurde der gewerbliche Fremdenzimmerbetrieb auf private Zimmervermietung umgestellt. Dies bedeutet, dass seither maximal 10 Betten für Gäste zur Verfügung standen. Dadurch wurden auch nie hohe Erträge erzielt und die betrieblich genutzte Fläche wesentlich reduziert. In dem (auszugsweise) vorgelegten Plan sind die seit 1992 nur mehr betrieblich genutzten Flächen eingetragen. Aus der beigelegten Aufstellung ist ersichtlich, dass ab diesem Zeitpunkt nur mehr drei Zweiraumappartements und ein Einraumappartement (Studio) vermietet wurden. Der Rest des Gebäudes wurde für Privatzwecke genutzt.“

Da der betrieblich genutzte Gebäudeteil schon länger als die letzten 10 Jahre, nur mehr 32,01% betragen hat, ist deshalb folgende Neuberechnung des Veräußerungsgewinnes anzustellen:

Bezeichnung	Betrag in Euro
Verkaufserlös	300.000,00
- Verkaufserlös Inventar	25.000,00
- Grund+Boden, 20% vom VKP	55.000,00

Gebäudeanteil	220.000,00
betrieblicher Nutzungsanteil 32,01 %	70.442,00
+ Verkaufserlös betriebliches Inventar	10.833,33
- RBW lt AVZ (Gebäude € 59.155,92 + Großreparatur € 4.849,26, B+GA € 2.317,17, sonstiges AV € 1,00, GwG 0,00))	66.323,35
Veräußerungsgewinn	14.931,98
- Übergangsverlust RSt Steuerberater € 1.500 RSt SV gew. Wirtschaft € 11.197,28 *	12.697,28
nach Verlustausgleich verbleibender Veräußerungsgewinn	2.234,70
- Freibetrag gem. § 24 EStG	2.234,70
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	0,00

* Anmerkung des Referenten: Dies entspricht bei dem Beitragssatz von 24,6% einer Bemessungsgrundlage von rund € 45.500

Um Gutachterkosten zu vermeiden, habe ich ebenfalls den auf Grund und Boden entfallenden Wert mit 20% des Verkaufspreises - entsprechend der allgemeinen Erfahrung (EStR 2002 Rz 6447) – geschätzt. Richtig wäre meiner Meinung nach aber ein höherer Prozentsatz. Sollte meiner Berechnung nicht gefolgt werden und sich ein Veräußerungsgewinn ergeben, halte ich den Antrag auf Gewinnverteilung gemäß § 24 Abs. 4 EStG aufrecht.“

Im schriftlichen Vorhalt vom Dezember 2010 forderte das Finanzamt die Bw. auf, ihre nunmehrige Behauptung einer vor mehr als 10 Jahren vorgenommenen Änderung des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung des Betriebsgebäudes nachzuweisen und die hierzu bestehenden Widersprüche aufzuklären. Die Bw habe in allen Einnahmen-Ausgabenrechnungen bis einschließlich des Jahres 2007 für eine betriebliche Gebäudenutzung von 88% die Betriebskosten in Ansatz gebracht. Von der Bw. seien über alle Jahre unverändert für ein gewerbliches Betriebsgebäude die Abschreibung für Absetzung vorgenommen und aus ihrer Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden. Es seien keine Umstände einer Änderung des Anteils der betrieblichen Nutzfläche – wie erstmals in der Berufung (55% betriebliche Nutzung) und dann im Vorlageantrag (32% betriebliche Nutzung) angeführt wird – aktenkundig. Für eine schon 1992 erfolgte Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit durch Reduktion der Fremdenzimmervermietung auf maximal 10 Gästebetten und

einer damit verbundenen Entnahme des Betriebsgebäudes ins Privatvermögen habe das Finanzamt keine Hinweise feststellen können.

Auch für den behaupteten Verkauf von privatem Inventar in Höhe von € 12.000 würden keine Nachweise vorliegen und seien die Angaben widersprüchlich. Während erstmals im Berufungsverfahren Erlöse aus betrieblichen Inventarverkauf von netto 10.833,33 (brutto € 13.000) erklärt werden, seien in der ESt- und USt-Erklärung (eingereicht am 24.4.2009) lediglich Erlöse aus Anlagenverkauf von € 6.250 ausgewiesen worden. In der mit Mai .2009 datierten Einnahmen-Ausgabenrechnung 2007 werde dieser ursprünglich erklärt Anlagenverkauf noch in den laufenden Einnahmen erfasst. Der Anlagenverkauf (€ 6.250) sei unter dem Buchwert erfolgt, weil in diesem Zusammenhang die Restbuchwerte für Großreparatur (€ 4.849,26) und für die Betriebs- und Geschäftsausstattung (€ 2.317,17) als Anlagenabgang erfasst wurden(€ 7.166,43). In der Berechnung des Veräußerungsgewinnes – sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag - seien diese Restbuchwerte für Großreparaturen und Betriebs- und Geschäftsausstattung nochmals in Abzug gebracht worden (gesamter RBW lt. AVZ € 66.323,35).

Der steuerliche Vertreter erklärte in der Mail vom 15.2.2011, dass die Bw. damals beim Gemeindeamt eine Änderung der Bewirtschaftung des Hauses bekanntgegeben habe und zwar habe sie gemeldet, dass auf Privatzimmervermietung umgestellt worden sei. Diese Mitteilung müsse dem Gemeindeamt vorliegen. Es seien auch keine Mahlzeiten (nicht einmal ein Frühstück) verabreicht worden. Richtigerweise hätten in den Steuererklärungen daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden müssen. Ebenfalls sei richtig, dass die AfA zu hoch angesetzt worden sei.

Mit Vorlagebericht vom Februar 2011 legte das Finanzamt dem UFS die Berufung gemäß § 276 Abs. 6 BAO vor.

Vom UFS wurde bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft erhoben, dass die Bw. – auf Grund des erklärten Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb - ab 1.1.2000 sich als neue Selbständige gemäß § 2 Abs.1 Z. 4 GSVG angemeldet habe. Da sie seither die Versicherungsgrenze nie überschritten habe, bestand bisher keine Beitragspflicht.

An die Bw. wurde mit Bescheid vom 13.3.2013, zugestellt am 18.3.2013 ein Mängelbehebungsauftrag betreffend die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 gerichtet. Eine Behebung der Berufungsmängel gemäß § 85 i.V.m. § 250 BAO wurde nicht vorgenommen.

Ferner wurden mit Schreiben vom 13.3.2013 und Schreiben vom 19.3.2013 Vorhalteverlangen an die Bw. gerichtet und sie zu Sachverhaltsfeststellungen und vom UFS erwogenen Schätzungen gehört.

Auf Grund der aktenkundigen Beweismittel gelangte der UFS zu der möglichen Auffassung, dass bis zum Veräußerungszeitpunkt zumindest 80% des Betriebsgebäudes betrieblich genutzt worden seien. Der gesamte Inventarverkauf (€ 25.000) sei als Betriebseinnahme zu erfassen. Die einen Bestandteil des Kaufvertrages bildende Inventarliste sei nicht offengelegt worden und von der Bw. seien keine Nachweise über den Verkauf privat genutzter Einrichtungsgegenstände vorgelegt und es seien hierzu widersprüchliche Erklärungen abgegeben worden. Der Abschreibung des Restbuchwertes für ausgeschiedene Wirtschaftsgüter sei um den bereits abgesetzten Restbuchwert der Großreparatur und der Betriebs- und Geschäftsausstattung zu kürzen (doppelte Abschreibung von € 7.166,43).

Außerdem habe die Bw. in den Jahren 1997 bis 2007 durchschnittlich einen Jahresgewinn von rund € 3.500 erklärt. Nach dem Informationsstand der Abgabenbehörden verfüge die Bw. und ihr Ehemann über keine anderen Einkünfte und auch über kein Vermögen zur Deckung ihres Lebensaufwandes. Mit den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb könne das Ehepaar aber offensichtlich nicht die Ausgaben für ihre Lebensführung finanzieren. Die Bw. werde aufgefordert, eine Vermögensdeckungsrechnung samt Mittelnachweisen vorzulegen. Für den Fall, dass des Unterbleibens, werde vom UFS eine Zuschätzung der Erlöse durch Anwendung eines Sicherheitszuschlages erwogen.

Aus der Zulassungsdatei gehe hervor, dass die Bw. bis April 2008 in Österreich Zulassungsbesitzerin eines Pkw und eines Wohnmobiles war.

Nachfolgend wurde vom UFS beim Gemeindeamt M. erhoben, dass die Bw. bis zum Jahr 1993 eine gewerbliche Vermietung (1 Einzelzimmer [EZ], 6 Doppelzimmer [DZ] und 1 Mehrbettzimmer [MZ] sowie 1 Zusatzbett – insgesamt 17 Betten) und ab 1994 eine Privatzimmervermietung (1EZ, 3 DZ, 1 MZ + 1 Zusatzbett – 10 Betten) gemeldet hat. Diese Meldung an die Gemeinde über das Vorliegen einer Privatzimmervermietung mit 10 Gästebetten beruhte ausschließlich auf der Erklärung der Bw. Bei der Wirtschaftskammer Burgenland wurde mit 30.9.1995 die gewerbliche Vermietung im Sinne eines konzessionierten oder freien Beherbergungsbetriebes ruhend gemeldet. Beim Tourismusverband Burgenland war die Bw. – auf Grund der von der Gemeinde weitergegebenen Meldung – ab 1.1.1994 im Verzeichnis der Privatzimmervermieter erfasst.

Im Zimmerkatalog des Jahres 2007 des Tourismusbüros M. (aktenkundig sind auch die Jahre 2006 und 2005) bot die Bw. folgende Unterkünfte an:

Xhof - Privatzimmer

1 EZ, 3 DZ, 1 MZ, Frühstücksbuffet, Liegewiese, Hoflaube, Privatparkplätze,
Münzwaschautomat, Kabel-TV, überdachter Fahrradplatz,
Nächtigung/Frühstück € 20 bis 26

Xhof – Ferienwohnungen

5 Ferienwohnungen, 27m² bis 70m² für 2 – 4 Personen, Liegewiese, Hoflaube,
Privatparkplätze, Münzwaschautomat, Kabel-TV, überdachter Fahrradplatz,
Frühstücksmöglichkeit in der Vor- und Nachsaison (21.4.-28.6. und 27.8.-31.10)
€ 33 bis 75 pro Einheit und Nacht“

In der am 4. April 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend sinngemäß Folgendes ausgeführt:

“Ich vertrete seit Betriebsbeginn der Fremdenpension die steuerlichen Angelegenheit der Bw. und bin daher mit den Sachverhalten im Detail vertraut. Die Bw. habe ich bislang nicht erreichen können, weil sie – vermutlich so wie in den Vorjahren – über die Wintermonate einen mehrmonatigen Urlaub in Spanien verbringt. Ich habe daher nach wie vor keine Wohnadresse der Mandantin. Dem Antrag des Finanzamtes, dass der Restbuchwert des Gebäudes nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung als Betriebsausgabe anzusetzen sei, halte ich entgegen, dass im Anlagenverzeichnis nicht die gesamten Anschaffungskosten, sondern bereits die, der erklärten betrieblichen Nutzung von 88% entsprechend, gekürzten anteiligen Anschaffungskosten angesetzt wurden. Aus diesem Grunde wurde die AfA für Betriebsgebäude auch nicht um den privaten Nutzungsanteil vermindert. Es ist mir bekannt, dass im Falle einer untergeordneten Privatnutzung bis zu 20% aber das gesamte Grundstück zum Betriebsvermögen gehört und daher auch die gesamten Anschaffungskosten im Anlagenverzeichnis auszuweisen sind.

Die mir nun vorgelegten Zimmerkataloge werden, ohne dass jetzt Aussage dazu getroffen werden kann, zur Kenntnis genommen.

Der Ausbau des Beherbergungsbetriebes auf fünf Appartements ist aus dem Anlagenverzeichnis – durch entsprechend aktivierte Herstellungskosten - deshalb nicht zu erkennen, weil der Ehegatte der Bw. den größten Teil der Bauarbeiten selbst ausgeführt hat. Ich habe ihn bei den Bausausführungen selbst arbeiten gesehen.

Zu der Feststellung, dass aus den vorgelegten Bauplänen eine Ferienwohnung mit rund 70m² nicht entnommen werden kann, habe ich auch keine Erklärung.“

Vom Referenten wurde auf Basis des bekannten Sachverhaltes eine kalkulatorische Erlösverprobung durchgeführt, welche eine Gewinnverkürzung von bis zu € 26.000 indiziert.

Diese Einnahmenkalkulation, die auf eine durchschnittliche Auslastung nach allgemeinen Erfahrungswerten beruht, erscheine dem steuerlichen Vertreter zu hoch, weil sich die Fremdenpension in keiner bevorzugten Lage befindet.

Weiters wurde vom Referenten eine Wertermittlung des Grund und Bodens im Jahr 2007 dargelegt. Aus den erhobenen Verkaufspreisen sei ein Bodenpreis von € 70 pro m² als realistischer Wert anzusetzen. Unter Berücksichtigung eines marktüblichen Bebauungsabschlages von 10% ergebe sich für das gegenständliche Grundstück ein gerundeter Bodenwert von € 66.000. Dagegen wurde von der Amtsvertreterin und vom steuerlichen Vertreter kein Einwand erhoben. Dieser Wertansatz an Stelle des auf pauschalen Erfahrungswerten beruhenden Ansatzes von 20% des Verkaufspreises werde akzeptiert.

Der steuerliche Vertreter legte in der Berufungsverhandlung zur Vorhaltsbeantwortung ein mit 2.4.2013 datiertes Schreiben vor, in welchem die Bw. im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen wiederholt. Im Falle einer Festsetzung der Einkünfte, wie vom Referenten in den Vorhalten dargestellt wurde, sei jedoch die Rückstellung für Sozialversicherung auf € 34.000 anzuheben.

Der Lebensunterhalt könne durch eine aus Deutschland bezogene Pension des Ehegatten, die dieser seit etwa 15 bis 20 Jahre beziehe, leicht gedeckt werden. Mangels Erreichbarkeit der Bw. könne der steuerliche Vertreter aber keine Nachweise hierzu vorlegen.

Mit Mail vom 5.4.2013 führte der steuerliche Vertreter zum Vorbringen in der Berufungsverhandlung noch Folgendes aus:

„In Kenntnis der im Verwaltungsakt befindlichen Unterlagen des Fremdenverkehrsverbandes M. wird an der Erklärung festgehalten, dass die Anzahl der im Streitjahr 2007 angebotenen Betten nur Zehn betrug. In den Jahren vor der Rücklegung des Gewerbescheines (für diesen Zeitraum wurden keine Unterlagen des Fremdenverkehrsverbandes erhoben) und Änderung auf Privatzimmervermietung waren es jedenfalls mehr als zehn Betten.“

Bezüglich des im Prospekt genannten Frühstücks war dieses im Zimmerpreis enthalten und sind daher keine Umsätze verkürzt worden. Das angebotene Appartement mit 70m² kann durch das gemeinsame Vermieten von zwei nebeneinanderliegenden Appartements erreicht werden.

An Stelle der Versicherung der Bw. bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft als Neue Selbständige, hätte die Bw. auch die Möglichkeit gehabt eine freiwillige Weiterversicherung abzuschließen oder sich bei ihrem Ehegatten mitversichern zu lassen. Die Auffassung, dass ein geschicktes planmäßiges Vorgehen der Bw. vorliege, um die jeweils

günstigste Situation als gewerblicher Vermieter oder Privatvermieter widerrechtlich auszunützen, ist daher nicht richtig.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Hauptstreitpunkt ist, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe durch die Veräußerung der Liegenschaft der Bw. in Z. ein Veräußerungsgewinn bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 zu ermitteln ist.

1. Privatzimmervermietung oder gewerbliche Vermietung

Die Vermietung und Verpachtung begründet einen Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit über die reine Nutzungsüberlassung hinausgeht. Eine gewerbliche Vermietung setzt voraus, dass zu den üblichen Leistungen des Vermieters besondere, im Regelfall der Vermietung nicht vorliegende, Leistungen hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende Tätigkeit erbracht wird.

Der gewöhnliche, mit jeder Art von Vermietung verbundene, Verwaltungs- und Werbeaufwand führt daher nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Gewerbliche Nebenleistungen eines Beherbergungsbetriebes sind insbesondere die Verwaltung der Schlüssel, Telefonvermittlung und Entgegennahme von Telefonaten, die Zurverfügungstellung und Reinigung von Bettwäsche und Handtüchern, polizeiliche An- und Abmeldung, regelmäßige Zimmerreinigung, Frühstücksverpflegung. Maßgebend für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ist der Gesamtumfang der Nebenleistungen für die gesamte Tätigkeit.

Nach der Verwaltungspraxis liegt eine gewerbliche Vermietung vor, wenn eine saisonale Zimmervermietung sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt. Dann liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor, weil eine umfangreichere Vermietung von Fremenzimmern, jene intensive Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erfordert, die ihr einen betrieblichen Charakter verleiht (EStR 2000, Rz 5435). Daher ist eine Frühstückspension mit 5 Zimmern und 9 Betten noch Vermögensverwaltung (VwGH, 7.10.2003, 2000/15/0024 u.a.). Der Betrieb einer Pension mit 12 Betten begründet hingegen eine gewerbliche Tätigkeit.

Bei Vermietung von Appartements unter Mitvermietung der Einrichtung und Gerätschaften besteht bei kurzfristiger Vermietung von mehr als fünf Ferienwohnungen ebenfalls ein Gewerbebetrieb.

Werden zusätzlich zur Vermietung von Pensionszimmern mit Frühstücksverpflegung – insbesondere bei Ausschöpfung der Kapazität von 10 Betten - auch Appartements an

Feriengäste vermietet, wird die Grenze der gewöhnlichen Vermietung überschritten und liegt eine gewerbliche Vermietung vor. Häufig wird bei Frühstückspensionen, die zusätzlich über Ferienwohnungen verfügen, den Appartementgästen gegen Aufpreis auch Frühstücksbewirtung angeboten. Damit tritt eine wesentliche gewerbliche Nebenleistung zur Appartementvermietung hinzu und besteht kein relevanter Unterschied mehr zur gewöhnlichen Fremdenpension.

Im Rechtsmittelverfahren ist hervorgekommen, dass die Bw. wiederholt gegenüber den Behörden unwahre Erklärungen abgegeben hat. Auch hinsichtlich der Tatfrage über Anzahl und Art der vermieteten Gästebetten hat die Bw. gezielt gelogen. Im Rahmen der Beweiswürdigung war zu klären, gegenüber wem die Bw. die Unwahrheit angegeben hat: dem Gemeindeamt und durch deren Datenübermittlung auch der burgenländische Wirtschaftskammer und dem burgenländischen Tourismusverband gegenüber (Vermietung von nicht mehr als 10 Betten) oder gegenüber dem Finanzamt und durch die gesetzliche Anknüpfung des Sozialversicherungsrechtes an die Einkommensteuerbescheide auch gegenüber der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt (gewerbliche Vermietung bis zum Veräußerungszeitpunkt 2007).

Erwiesen ist, dass die Pension „N.“ von der Bw. in Form eines gewerblichen Beherberungsbetriebes begonnen wurde. Das Unternehmen verfügte bis 30.9.1995 sogar über eine Gastgewerbekonzession (Betriebsart Pension). Dies ist ein Indiz dafür, dass die Meldung der Bw. beim Gemeindeamt, sie habe Ende 1993 die gewerbliche Vermietung eingestellt und sie wäre seit 1.1.1994 nur als Privatzimmervermieterin tätig, nicht der wahren Tatsachenlage entsprach. Es zeigt auch, dass die Gemeinde keine Überprüfung der Richtigkeit der Angaben der Bw. durchführte.

Aktenkundig sind Einreichpläne mit dem Vermerk „9.10.1991 -Pension“, die belegen, dass die Fremdenpension „N.“ damals über mindestens 10 Gästezimmer mit mehr als 20 Betten verfügte und auf einer Nutzfläche von 283m² betrieben wurde. In den Folgejahren erfolgte ein Um- und Ausbau zur Steigerung der Attraktivität des Beherberungsbetriebes durch Errichtung von Ferienwohnungen. Nach den Angaben der Bw. erfolgten die Bauarbeiten im Wesentlichen durch Eigenleistungen. Der Zimmerkatalog beweist, dass die Bw. über fünf Appartements verfügte.

Der UFS erachtet die Angaben der Bw. in den vorliegenden Zimmerkatalogen (2005-2007) für zutreffend. Die darin enthaltenen Angebote erfolgten gegenüber den Interessenten und waren für die Erlangung von Kunden notwendig. Es ist deshalb von der Richtigkeit dieser Angaben auszugehen. Damit steht fest, dass die Bw. fünf Appartements (1 Studio, 27m² für 2

Personen sowie 4 Mehrraumappartements für 4 Personen, davon zumindest eines mit 70m²) und fünf Pensionszimmer (1 EZ, 3 DZ, 1 MZ) mit einer Kapazität von 10 Betten vermietete.

In der Vor- und Nachsaison – das war von 21.4. – 28.6. und von 27.8. – 31.10. - bestand für die Appartementgäste auch eine „Frühstücksmöglichkeit“ – also die Teilnahme am Frühstücksbuffet oder eine andere Form der Frühstücksbewirtung. Daraus ist zu schließen, dass auf Grund der erfahrungsgemäß meist begrenzten Kapazität des Speiseraumes (Frühstücksraumes), dieser in der Hauptsaison mit den Gästen der Pensionszimmer voll ausgelastet war und vorrangig für diese benötigt wurde. Der Frühstücksraum war bei der hohen Auslastung der Hauptsaison für die gesamte vorhandene Bettenkapazität des Hauses - 10 Pensionsbetten und 20 Appartementbetten - offenkundig nicht groß genug und beschränkte sich deshalb das Frühstücksangebot notwendiger Weise auf die Pensionszimmergäste.

Der UFS gelangt aus diesen Überlegungen zu dem Ergebnis, dass die Bw. bis zum Jahr 2007 eine Gästzimmervermietung mit Verabreichung eines Frühstücks und anderer gewerblicher Nebenleistungen (z.B. SchlüsselService) mit einer Kapazität von mehr als 10 Betten betrieben hat und deshalb, wie von der Bw. ursprünglich immer gegenüber der Abgabenbehörde erklärt, ein Gewerbebetrieb vorgelegen ist.

Da die Bw. andere Einkünfte oder vorhandenes Kapitalvermögen zur Deckung des Lebensunterhaltes nicht glaubhaft dargelegt hat, ist davon auszugehen, dass sie die Frühstückspension mit zusätzlicher Appartementvermietung zur maximalen Gewinnerzielung betrieben hat. Sie war auf diese Einkunftsquelle wirtschaftlich angewiesen und war nicht bloß nebenbei aus persönlicher Neigung Pensionswirtin.

Ein freiwilliger Einnahmenverzicht durch Verminderung der Betriebsfläche auf 32% der Nutzfläche des Gebäudes – wie von der Bw. erstmals im Vorlageantrag behauptet – entspricht vor diesem finanziellen Hintergrund nicht den Denkgesetzen der Wahrscheinlichkeit und der allgemeinen Lebenserfahrung.

Das Beweisergebnis einer ununterbrochenen gewerblichen Vermietung ist übereinstimmend mit den jahrelangen Erklärungen der Bw. über das Vorliegen gewerblicher Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde. Dementsprechend wurden auch für das Jahr 2007 zunächst Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ein Veräußerungsgewinn – allerdings mit € 0,00 – erklärt. Erst nachdem im Zuge einer Nachprüfung des Finanzamtes ein zu versteuernder Veräußerungsgewinn angesetzt wurde, erfolgte mit inhaltlichen Widersprüchen zur Berufung erstmals im Vorlageantrag die Behauptung, im Jahr 1992 sei auf Privatzimmervermietung umgestellt worden.

Die dem Vorlageantrag angeschlossenen Teile des Gebäudeplanes mit handschriftlichen Eintragungen geben – offensichtlich bewusst darauf angelegt - keinen gesamthaften Überblick über die verfügbare mögliche Anzahl an Fremdenzimmern und Appartements in dem Gebäude. Es ist daraus nicht nachvollziehbar, wie in dem Gebäude die vermieteten Räumlichkeiten und die privat genutzten Zimmer angeordnet und verteilt waren. Von der Bw. wurde wahrheitswidrig erklärt, dass keine Frühstücksverpflegung angeboten wurde und genauso unrichtig behauptet, dass nur vier Appartements (einschließlich des 27m²-Studios) anstatt der erwiesenen fünf Appartements vermietet werden. Der nachträgliche Erklärungsversuch, die 70m² große Ferienwohnung käme durch gemeinsames vermieten zweier nebeneinanderliegender Appartements zustande, kann in den Planunterlagen nicht nachvollzogen werden. Zudem ist dergleichen kein marktübliches Angebot und stimmt dies auch mit den Prospektangaben nicht überein. In diesem Fall wären nämlich nur vier und nicht, wie von der Bw. angegeben, fünf Ferienwohnungen, 27m² bis 70m², vorhanden gewesen.

Die unrichtige Behauptung der Bw. gegenüber der Gemeinde über den Umfang ihrer Vermietung - Privatzimmervermietung bis zu 10 Betten ohne die zusätzliche Appartementvermietung mit Frühstücksverabreichung in der Vor- und Nachsaison offenzulegen - war für die Bw. durchaus lukrativ. Sie sparte sich die Leistung von Gemeinde- und Landesabgaben und schaffte damit zudem eine brauchbare Beweisgrundlage, um einen wesentlichen Teil der Einnahmen beim Finanzamt nicht zu versteuern. Dies ist auch ein einleuchtender Grund für das jahrelange, planmäßige Vorgehen der Bw. die gesamten Frühstückskosten in der Einnahmen-Ausgabenrechnung nicht zu erfassen. Damit sollte gezielt eine Verprobung der erklärten Mieterlöse an Hand des Wareneinsatzes für Speisen und Getränke unmöglich gemacht werden. Durch den gänzlichen Schwarzeinkauf der Frühstücksbewirtung wurde vom der Bw. der Gefahr eines Missverhältnisses zwischen Lebensmitteleinsatz und erklärten Mieteinnahmen begegnet.

Erst durch das zufällige Hervorkommen der Zimmerkataloge im Zuge der nachträglichen Erhebungen des UFS kam Licht in das skrupellose Agieren der Bw. zur Erlangung jedweden Vorteils ohne Rücksicht auf gesetzliche Schranken. Im Interesse einer möglichst intensiven Gästeakquisition offenbarte die Bw. in den Prospekten ihr wahres Leistungsangebot. Das nachfolgende Untertauchen der Bw. gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden fügt sich in dieses Bild ein.

Die behauptete Änderung der Bewirtschaftung durch eine Reduktion der Fremdenzimmer auf maximal 10 Betten ohne Verabreichung eines Frühstücks – wie widersprüchlich und erstmals im Vorlageantrag behauptet – hat sich als nicht zutreffend erwiesen. Die gesamten Umstände beweisen mit Eindeutigkeit, dass die Fremdenzimmervermietung der Bw. nach ihrer Art und in

ihrem Umfang bis zur Betriebsveräußerung unverändert als gewerbliche Tätigkeit durchgeführt wurde. Die veräußerte Fremdenpension war daher Betriebsvermögen und die aufgedeckten stillen Reserven zu versteuern.

2. Ermittlung des betrieblichen Nutzungsausmaßes des Grundstücks

Werden einzelne Grundstücksteile unterschiedliche verwendet (z.B. ein Teil des Gebäudes dient dem Betrieb und ein Teil wird als Wohnung verwendet), dann erfolgt die Aufteilung in einen privaten und einen betrieblichen Teil idR entsprechend der räumlichen Nutzung nach der Nutzfläche. Die Zuordnung erfolgt nach den tatsächlichen Verhältnissen im Streitjahr. Ändert sich das Nutzungsverhältnis dauerhaft, dann kommt es entsprechend der Änderung zu einer Entnahme oder Einlage.

Gebäudeteile die gemeinschaftlich genutzt werden, beeinflussen dabei nicht das Aufteilungsverhältnis, sondern sind entsprechend dem Verhältnis der anderen, ausschließlich genutzten, Räumlichkeiten aufzuteilen.

Die Aufteilung und Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Betriebs- und Privatvermögen nach dem räumlichen Anteil der betrieblichen und privaten Nutzung unterbleibt, wenn der anders genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist. Eine untergeordnete Bedeutung liegt vor, wenn dieser Nutzungsanteil nicht mehr als 20% des gesamten Grundstücks beträgt. Es handelt sich hierbei um einen Richtwert.

Die untergeordnete private Nutzung eines Betriebsgrundstückes führt zu einer Nutzungsentnahme; die auf die Privatnutzung entfallenden Liegenschaftskosten (z.B. AfA, Betriebskosten, Reparaturen, Zinsen) sind als Entnahmewert anzusetzen und vermindern die Betriebsausgaben. Die Veräußerung oder die Entnahme eines untergeordnet privat genutzten Gebäudes ist ein betrieblicher Vorgang. Die zu versteuernden stillen Reserven sind um den Privatanteil zu kürzen (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 86ff).

In der Einnahmen/Ausgabenrechnung wurde von der Bw. über alle Jahren hinweg unverändert eine betriebliche Gebäudenutzung im Ausmaß von 88% erklärt.

Nach den übereinstimmenden Angaben in der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes und einer dem Finanzamt vorgelegten Raumaufstellung wurde das Gebäude 1974 errichtet und wurde die Pension im Erdgeschoß und Obergeschoß auf einer Gesamtnutzfläche von 282,93m² betrieben. Nach diesen Unterlagen erfolgten 1995 folgende Baumaßnahmen zur Erweiterung der Nutzungsfläche: Zubau-Wohnung (67,19m²), Hobbyraum (34,44m²) und Überdachungen des Vorplatzes (17,5m²) und der Einstellplätze (36m²).

Aus den Zimmerkatalogen der Jahre 2005 bis 2007 geht hervor, dass der „N.“ 1 Einzelzimmer, 3 Doppelzimmer und 1 Mehrbettzimmer sowie 5 Appartements, 27 bis 70m² für 2 bis 4 Personen an Feriengäste vermietete. Den Gästen standen auch die Liegewiese, die Hoflaube, Privatparkplätze, ein überdachter Fahrradplatz und ein Münzwaschautomat zur Benutzung zur Verfügung.

Auf Grund der vorliegenden Beweismittel ist mit Sicherheit davon auszugehen, dass die der Pension zugeordneten Räumlichkeiten mit einem Flächenausmaß von 283m² ausschließlich und dauerhaft betrieblich genutzt wurden. Nachdem die Bw. und ihr Ehegatte in dem Gebäude ihren Hauptwohnsitz gemeldet hatten, erscheint auch eine ausschließliche und dauernde private Nutzung der Wohnung (67m) glaubhaft. Die Zimmerprospekte belegen, dass die überdachten Außenflächen und offensichtlich auch der, zumindest einen Gemeinschaftsraum darstellende, so genannte Hobbyraum von den Gästen mitbenutzt wurden. Bezuglich dieser Gebäudeteile (insgesamt rd. 88m²) ist daher von einer gemischten Nutzung auszugehen.

Auf dieser Grundlage ergibt sich folgendes betriebliches Nutzungsausmaß des Gebäudes:

		Nutzungsanteil
Betriebliche Nutzungsfläche	Pension 283m ²	80,85% gerundet 80,00%
Private Nutzungsfläche	Wohnung 67m ²	19,15% gerundet 20,00%
Private u. betriebliche Nutzungsfläche gesamt	350m ²	100%
Gemeinschaftliche Nutzungsfläche	Hobbyraum und überdachte Außenflächen 88m ²	Aufteilung im Verhältnis 80:20
Gesamte verbaute Nutzungsfläche	438m ²	

Im Hinblick auf die Rundungen des Flächenausmaßes und den mit der Nutzungsermittlung zwangsläufig verbundenen Schätzungselementen war auch eine Rundung der Nutzungsanteile auf 80:20 angemessen.

3. Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

Notorisch ist, dass die Bw. mit Kaufvertrag vom 20.11.2007 die Liegenschaft um € 275.000 und dazugehöriges Inventar um € 25.000 veräußerte.

Vom Verwaltungsgerichtshof wird ein nach den allgemeinen Erfahrungen geschätzter Bodenwert von 20% des Veräußerungserlöses grundsätzlich akzeptiert (EStR 2002 Rz 6447). Hierzu hat die Bw. den Einwand erhoben, dass dieser Aufteilungsschlüssel im Streitfall die tatsächlichen Verkehrswertverhältnisse nicht zutreffend wiedergeben würde. Der Bw. ist insofern beizupflichten, als dieser pauschale Schätzungsmaßstab auch nicht im Kaufvertrag 1986 oder beim Ansatz der Anschaffungskosten für Gebäude und Grund und Boden im Anlagenverzeichnis angewandt wurde.

Erhobene Vergleichswerte in dieser Gemeinde zeigen einen 2007 realistisch erzielbaren Bodenwert von € 70 pro m². Weites ist zu berücksichtigen, dass es sich um einen gebundenen Grund handelt und daher ein angemessener Abschlag vom Freigrundwert vorzunehmen ist. Der in dieser Weise ermittelte Verkehrswert für den 1049m² großen Grund und Boden wurde von der Bw. und vom Finanzamt in der Berufungsverhandlung akzeptiert.

Grundsätzlich ist bei einem nur untergeordnet privat genutzten Grundstück entsprechend der Gesetzeslage davon auszugehen, dass die gesamten Anschaffungskosten im Anlagenverzeichnis ausgewiesen worden sind, da die gesamte Liegenschaft zum Betriebsvermögen gehört.

Die Ermittlungen des UFS zeigten, dass die Einwendung des steuerlichen Vertreters, er habe lediglich im erklärten betrieblichen Nutzungsausmaß von 88% die Anschaffungskosten im Anlagenverzeichnis und der Einnahmen-Ausgabenrechnung erfasst, weshalb auch eine Nutzungsentnahme zur Korrektur des Aufwandes für Gebäudeabschreibung nie vorgenommen wurde, als berechtigt zu beurteilen ist. Die Liegenschaft wurde 1986 um € 145.345,67 gekauft. Die Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten bei einem Auslandserwerber von 11,98% (Makler 4,2% incl. USt, 3,5% GrESt, 1% Grundbuch/Grundstück, 1% Grundbuch/Hypothek-Eintragung sowie Notarkosten von 2,28%) sind als realistisch zu erachten, sodass sich damit die ausgewiesenen 88% anteiligen Anschaffungskosten von insgesamt € 143.230 ergeben.

Der Restbuchwert des Gebäudes einschließlich der aktivierten Herstellungskosten für Großreparatur von € 64.005,18 (88%) ist somit lediglich um 8%-Punkte auf den betrieblichen Buchwertanteil des Gebäudes von 80% zu vermindern.

Die Bw. erklärte zunächst im April und Mai 2009 einen Anlagenverkauf von € 6.250 (brutto € 7.500), wobei sie die Restbuchwerte für die Betriebs- und Geschäftsausstattung (€ 2.317,17) und für Großreparatur (€ 4.849,26) als Betriebsausgaben in Abzug brachte. In Widerspruch dazu wird dann in der Berufung (Ergänzungsschriftsatz vom Juli 2010) behauptet, es seien Betriebsinventar um € 13.000 und im Privatvermögen befindliche

Einrichtungsgegenstände um € 12.000 verkauft worden. Als Nachweis hierfür wurde eine selbst erstellte Inventarliste über Art und Wert der mitverkauften Möbel aus der Privatwohnung beigelegt. Die einen Bestandteil des Kaufvertrages vom 20.11.2007 bildende Inventarliste über verkauftes Inventar im Wert von € 25.000 wurde, entgegen dem Verlangen des UFS im Vorhalt vom März 2013, von der Bw. weiterhin nicht offengelegt.

Im Hinblick auf den vorliegenden Widerspruch der Erklärungen der Bw., das Fehlen eines tauglichen Nachweises, der die entgeltliche Übertragung privat genutzter Möbel zumindest wahrscheinlich erscheinen lässt und der bewussten Zurückhaltung der maßgebenden Vertragsurkunde über den Inventarverkauf gegenüber der Abgabenbehörde, fehlt dem Begehren die Glaubwürdigkeit. Ein Verkauf von Privatmöbel ist zwar grundsätzlich denkmöglich, jedoch liegt es an der Steuerpflichtigen das Vorliegen dieses strittigen Sachverhaltes durch ein substantiiertes Vorbringen und geeignete Beweismittel zumindest glaubhaft darzulegen. Diesem Erfordernis hat die Bw. mit ihrem Vorbringen nicht entsprochen.

Der UFS folgt daher in seiner Beweiswürdigung den Überlegungen des Finanzamtes, dass mit dem Verkaufspreis von € 25.000 die gesamten beweglichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Raumausstattung und Einrichtung sowie das sonstige betriebliche Inventar) abgegolten wurde. Wie schon ausgeführt, wäre es an der Bw. gelegen diesen nach der allgemeinen Lebenserfahrung wahrscheinlichen Sachverhalt, durch vollständige und wahrheitsgemäß Offenlegung der maßgebenden Umstände, zu widerlegen. Dies ist von der Bw. jedoch bewusst unterlassen worden.

Auf Grund dieser Beweisergebnisse ergibt sich folgende Berechnung des Veräußerungsgewinnes:

Bezeichnung	Betrag in Euro
Verkaufserlös Gebäude lt. KV	275.000,00
- Grund+Boden, 1049m, a`€ 70 – 10%BA	66.000,00
Gebäudeanteil	209.000,00
betrieblicher Nutzungsanteil 80 %	167.200,00
- 80% des 88%-BW lt AVZ (Gebäude € 59.155,92 + Großreparatur € 4.849,26)	58.186,53
Veräußerungsgewinn Gebäude	109.013,47
Verkaufserlös betriebliches Inventar	25.000,00
- RBW lt. AVZ (B+GA € 2.317,17, sonstiges AV € 1,00 und GwG)	2.318,17

Veräußerungsgewinn Inventar	22.681,83
Veräußerungsgewinn gesamt	131.695,30

4. Ermittlung des laufenden Gewinnes

4.1. Schätzung

Die Bestimmung des § 184 BAO lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen. Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen – den tatsächlichen Gegebenheiten – möglichst nahe zu kommen. Jedoch ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder berechnen zu können.

Grund für die Schätzung ist, dass die Bw. im Streitjahr (ebenso aktenkundig in den Vorjahren bis 1998) die Ausgaben für die Frühstücksbewirtung der Feriengäste nicht in der Einnahmen-Ausgabenrechnung erfasst hat. In den Zimmerkatalogen 2007 bis 2005 wird jedoch die Vermietung der Pensionszimmer – wie allgemein üblich – inklusive eines Frühstücks, nämlich eines Frühstücksbuffet angeboten. Zudem bestand auch für die Mieter der Ferienwohnungen die Möglichkeit einer Frühstückskonsumation (wie üblich gegen Aufpreis) in der Vor- und Nachsaison (21.4. bis 28.6. und 27.8. bis 31.10.). Erfahrungsgemäß wird dieses Frühstücksangebot von den Appartementgästen – gerade bei kürzeren Aufenthalten – gerne angenommen.

Die Einnahmen-Ausrechnung 2007 – so wie die in den Vorjahren – weist somit einen schweren inhaltlichen Mangel auf. Von der Bw. wurden mit Absicht die Ausgaben für den Wareneinkauf der Speisen und Getränke nicht erfasst. Der „Schwarzeinkauf“ der Lebensmittel

hat seinen logischen Grund in Schwarzeinnahmen. Durch das Nichterfassen des Wareneinkaufes sollte das Aufdecken der Erlösverkürzungen durch eine kalkulatorische Verprobung des Warenverbrauches in Zusammenschau mit den erklärten Mieterlösen verhindert werden (z.B. anlässlich einer Außerprüfung des Finanzamtes).

Es ist anzunehmen, dass ein Steuerpflichtiger einen derartig massiven finanzstrafrechtlichen Gesetzesverstoß nur dann begeht, wenn sich das Risiko dafür auch lohnt. Dies ist außer der hinterzogenen Umsatzsteuer, bei der Einkommensteuer nur der Fall, wenn mit einem Jahresgewinn über der Steuerfreigrenze (das sind seit 2005 € 10.000) zu erwarten ist.

Die Bw. erklärte im Jahr 2007 einen laufenden Gewinn von € 266 und auch in den Vorjahren bewegten sich die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb meistens zwischen € 2000 und € 4000 (im Durchschnitt rund € 3.500).

Darin wurzelt auch einen weiteren Schätzungsgrund, weil die Bw. die vom UFS verlangte Deckung des Lebensaufwandes für sich und ihren Gatten nicht nachvollziehbar klären konnte. Die Behauptung einer deutschen Pension des Ehemannes ohne nähere Angaben über die auszahlende Stelle und die Höhe des Pensionsbezuges oder eines Belegnachweises hierüber, ist keine ausreichende Aufklärung.

Vom UFS wurde auf Grundlage der bekannten Fakten eine kalkulatorische Erlösberechnung den Parteien in der Berufungsverhandlung dargestellt. Unter Annahme einer 40%-Auslastung in der Vor- und Nachsaison (102 Tage) und einer 60%-Auslastung in der Hauptsaison (89 Tage) und Berücksichtigung der im Prospekt angezeigten Unterkunftspreise (5 Appartements durchschnittlich € 57, gesamt € 285 und 10 Pensionsbetten Nebensaison a` € 20 und Hauptsaison a` € 26) errechnet sich ein Umsatz von rund € 48.000. Bei Abzug der geschätzten verdeckten Ausgaben von 45% (rund € 22.000) ergibt sich eine mögliche Gewinnverkürzung von € 26.000.

Dies stellt nach Ansicht des UFS ein optimales Betriebsergebnis eines am Markt etablierten Beherbergungsbetriebes dar. Im Hinblick auf die Aufgabenstellung und Möglichkeiten des UFS im Rechtsmittelverfahren erfolgten keine weiteren Erhebungen zur Verifizierung und weiteren Abstützung dieser kalkulatorischen Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, sondern eine Orientierung an der Untergrenze einer jedenfalls vorliegenden Verkürzung der Einkünfte. Diesem Schätzungsansatz wurde die Anwendung eines Sicherheitszuschlages von € 7.200, das sind rund 50% der 2007 erklärten Einnahmen, gerecht.

4.2. Korrektur des erklärten Anlagenverkaufes

Da von der Bw. nicht einzelne Wirtschaftsgüter im Rahmen des laufenden Betriebes verkauft wurden, sondern eine Veräußerung des ganzen Betriebes gemäß § 24 Abs.1 EStG vorliegt, war der erklärte laufende Gewinn um die Erlöse aus Anlagenverkauf (€ 6.250) zu vermindern und um den bereits bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes in Abzug gebrachten Restbuchwert für Anlagenverkauf (€ 7.166,43) zu erhöhen.

Der laufende Gewinn 2007 berechnet sich daher wie folgt:

	Jahresgewinn
Lt. Erklärung	265,60
+ Schätzung/Sicherheitszuschlag	7.200,00
+ RBW/Anlagenabgang	7.166,43
- Erlöse/Anlagenverkauf	6.250,00
Gewinn aus laufenden Betrieb	8.382,03

5. Korrektur des erklärten Übergangsverlustes

Auf Grund der Betriebsveräußerung war von der gewählten Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgabenrechnung auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich überzugehen. Die Bw. erklärt (in der Berufung und im Vorlageantrag) einen Übergangsverlust, der sich aus Rückstellungen für Steuerberatungskosten (€ 1.500) und für Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft (€ 11.198) zusammensetzt. Die SV-RSt wurde sogar noch bei ermittelten Einkünften unter der Versicherungsgrenze für Neue Selbständige gebildet.

Im Jahr 2007 betrug nach dem GSVG die Höchstbeitragsgrundlage € 53.760 und der Beitragssatz (KV+PV) 24,6% sodass die maximale Beitragsleistung € 13.225 beträgt. Im Hinblick auf den festgestellten Veräußerungsgewinn ist daher die SV-RSt im Umfang der jährlichen Höchstbeitragsleistung zu bilden.

Zudem ist die USt-Nachforderung in Höhe von € 1.174,13 auf Grund der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG zu passivieren.

Somit ist folgender Übergangsverlust anzusetzen:

	Übergangsverlust
RSt Steuerberatungskosten	1.500,00
RSt SV-Beitrag 2007	13.225,00
USt-Passivierung	1.174,13

Übergangsverlust	15.899,13
-------------------------	------------------

7. Gewinnverteilung gem. § 37 EStG

Der Bw. beantragte im Rechtsmittelverfahren eine Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Kalenderjahre gemäß § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG.

Die Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG lautet:

„Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.“

Der Gewerbebetrieb wurde vom Ehegatten 1986 entgeltlich erworben und wurde auf Grund der Betriebsübergabe an die Bw. im Jahr 1993 von dieser seither betrieben. Die Verteilungsbegünstigung gilt für Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe des Betriebes im Sinne des § 24 EStG.

Der Antrag wurde von der Bw. erst in der Berufungsergänzung vom Juli 2010 gestellt. Der Antrag ist nicht an eine bestimmte Form gebunden (z.B. Antragstellung in der Steuererklärung) und konnte daher auch noch nachträglich im Rechtsmittelverfahren wirksam gestellt werden.

Sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der Verteilungsbegünstigung gemäß § 37Abs. 2 EStG sind erfüllt.

Nach § 24 Abs. 4 EStG steht der Freibetrag für den Veräußerungsgewinn nicht zu, wenn von der Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 2EStG Gebrauch gemacht wird.

Der nach Verrechnung mit dem Übergangsverlust verbleibende Veräußerungsgewinn ist auf die Kalenderjahre 2007, 2008 und 2009 aufzuteilen.

8. Berfungszurücknahme betreffend USt-Bescheid 2007

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 mit Schriftsätze vom 16.6.2010 und 13.7.2010 wies inhaltliche Mängel gemäß § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO auf. Bei Vorliegen einer mangelhaften Berufung ist die Abgabenbehörde verpflichtet, mit einem Mängelbehebungsauftrag vorzugehen (kein Ermessen).

Mit Bescheid vom 13.3.2013 wurde der Bw. die Behebung der Mängel innerhalb angemessener Frist mit dem Hinweis aufgetragen, dass bei Versäumung der Frist die Berufung als zurückgenommen gilt.

Wie der steuerliche Vertreter in der Berufungsverhandlung bestätigte, wurde von der Antragsgebundenheit des Rechtsmittelverfahren Gebrauch gemacht, indem bewusst eine Mängelbehebung unterlassen wurde. Dadurch wurde eine Abänderung des USt-Bescheides zum Nachteil der Bw. (z.B. unvollständige Versteuerung des Anlagenverkaufes) vermieden.

9. Zusammenfassung

Von der Bw. wurde durchgehend eine gewerbliche Vermietungstätigkeit ausgeübt. Das Grundstück wurde im Ausmaß von 80% betrieblich genutzt und war daher zu Gänze bis zum Veräußerungszeitpunkt im Betriebsvermögen. Der bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende Bodenwert der Liegenschaft wurde nach den tatsächlichen Verhältnissen im Streitjahr mit € 66.000 festgestellt. Der auf die Privatnutzung des Gebäudes entfallene Restbuchwert wurde ausgeschieden. Die Erhebungen bestätigten, dass nur 88% der Anschaffungskosten einschließlich Anschaffungsnebenkosten aktiviert wurden und daher der in Abzug zu bringende Restbuchwert für Gebäude und Großreparatur auf 80% zu vermindern war. Der widersprüchlich behauptete Verkauf privater Einrichtungsgegenstände war nicht glaubhaft.

Der doppelt erfasste Teil des Anlagenverkaufes (Einnahmen und Ausgaben für Buchwertabgang) war zu korrigieren. Auf Grund der erwiesenen Schwarzeinkäufe der Lebensmittel (gesamte Frühstückskonsumation der Gäste) und der ungeklärt gebliebenen Deckung des Lebensunterhaltes wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Wege eines Sicherheitszuschlages um € 7.200 erhöht.

Zugunsten der Bw. war der erklärte Übergangsverlust durch Anpassung der RSt für SV-Beitrag 2007 und USt-Passivierung zu erhöhen.

Dem Antrag auf Verteilungsbegünstigung gemäß § 37 Abs. 2 EStG wurde Folge gegeben. Die festgesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Veräußerungsgewinn) sind zur Progressionsermäßigung zu je einem Dritteln auf die Veranlagungsjahre 2007, 2008 und 2009 zu verteilen.

Somit errechnen sich folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	Betrag in €
Übergangsverlust	-15.899,13
Laufender Gewinn	8.382,03
Veräußerungsgewinn	131.695,30
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	124.178,20

2007 steuerpflichtige EaGw nach Gewinnverteilung gem. § 37/2 EStG	41.392,73
--	------------------

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 11. April 2013