



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch gesamten Senat am 28. Oktober 2008 über die Berufung des Bw., vertreten durch INTERCURA Treuhand- und RevisionsgmbH, 1010 Wien, Bösendorferstraße 2, vom 10. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vom 25. April 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheid

In der Einkommensteuererklärung 2002 vom 24. September 2003 (AS 8f) erklärte der Berufungswerber (Bw.) einzig weiter nicht strittige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die vom zuständigen Finanzamt (FA) mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 14. Mai 2004 (AS 10ff) antragsgemäß veranlagt wurden.

Bereits in der Beilage zur Einkommensteuererklärung (AS 6) gab der Bw. an, er habe im Juni 2001 ein bezeichnetes unbebautes Grundstück in Oberösterreich aus privaten Mitteln angeschafft und bereits anlässlich der Anschaffung zum höchstmöglichen Betrag mit Fremdmitteln belastet, welche als Einlage in die X (X) Finanzdienstleistungs GmbH & Co KG und die "X Wertpapier und Finanzdienstleistungs GmbH" gedient hätten. In Folge der nachfolgenden Insolvenzverfahren gegen die "genannte Gesellschaft" und den mithaftenden Bw. sei ua. die Liegenschaft im Jahr 2002 zwangsversteigert worden und der Erlös der kreditgebenden Bank zu Gute gekommen. Da der Liegenschaftserwerb von Anfang an vollständig zur betrieblichen

Finanzierung erfolgt sei, handle es sich um eine letztlich für den Bw. verlorene Einlage in das Betriebsvermögen der "KG".

	€	S
Meistbot lt. Kaufvertrag	138.078,38	
Spesen lt. Gerichtsbeschluss	-12.331,93	
Anschaffungskosten	-54.504,62	750.000,00
Anschaffungsnebenkosten 4,5%	-2.725,22	
Einlage KG	-68.516,61	
Spekulationsgewinn	0,00	

Mit Bescheid vom 25. April 2005 hob das FA den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 14. Mai 2004 gemäß § 299 BAO auf (AS 31) und erließ am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid 2002, in dem neben unveränderten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sonstige Einkünfte von € 68.516,61 angesetzt wurden (AS 32ff).

b) Berufung – BVE - Vorlageantrag

Gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2002 vom 25. April 2005 erhob der Bw. nach Fristverlängerung mit Schreiben vom 10. Juni 2005 Berufung (AS 35f) und brachte vor, gemäß Systematik des § 2 EStG sei der betrieblichen Einkunftsquelle (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) gegenüber den sonstigen Einkünften der Vorrang einzuräumen. Wie bereits in einer vorangegangenen Berufung ausgeführt, habe der Liegenschaftserwerb von allem Anfang an vollständig zur Finanzierung der X Finanzdienstleistungs GmbH & Co KG gedient. Der aus der Veräußerung erzielte Erlös sei daher nicht dem Bw. sondern der die Kommanditgesellschaft finanzierenden Bank zugeflossen. Der erzielte Veräußerungsgewinn habe somit steuersystematisch richtig das Betriebsvermögen der Kommanditgesellschaft bzw. die dortige Konkursquote erhöht, jedoch zu keinem Zufluss in das Einkommen bzw. Vermögen des Bw. geführt.

In der genannten Berufung vom 16. Juni 2004 (AS 18f) gegen eine am 25. Mai 2004 vorgenommene Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO (AS 14ff) brachte der Bw. ua vor, in der Beilage zur Steuererklärung sei klar deklariert worden, dass es sich beim Veräußerungsgewinn aus der Liegenschaft nicht um einen dem Bw. zugeflossenen Ertrag handle. Der Erlös der Grundstücksveräußerung könne für den Bw. keine Einkommensteuerpflicht auslösen, dies umso mehr, zumal dem Bw. kein Cent des erzielten Versteigerungserlöses zugeflossen sei. Der Gesamtbetrag des erzielten Versteigerungserlöses sei zur Gänze zur Abdeckung der Bankkredite der X Finanzdienstleistungs GmbH & Co KG und der "X Wertpapier und Finanzdienstleistungs GmbH" verwendet worden. Das FA gab dieser Berufung gegen die Bescheidberichtigung schließlich mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2005 (AS 29) statt und erließ am 25. April 2005 - nach nicht angefochtener Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO - den nunmehr berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2002.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Oktober 2005 (AS 40) wies das FA die Berufung vom 10. Juni 2005 mit der Begründung ab, das Grundstück habe sich zum Veräußerungszeitpunkt im Privatvermögen des Bw. befunden. Es sei nie dem Betriebsvermögen zugeführt worden sondern habe lediglich zur Besicherung von Einlagen gedient. Wäre das Grundstück im Betriebsvermögen gewesen, hätte die Veräußerung desselben als Einnahme bei der Gesellschaft steuerlich erfasst werden müssen. Eine Einlage stelle im Sinne des Einkommensteuerrechtes Einkommensverwendung dar und könne daher auf keinen Fall den Spekulationsgewinn mindern. Als Werbungskosten im Sinne des § 30 Abs. 4 EStG 1988 könnten nur solche Aufwendungen geltend gemacht werden, die unmittelbar durch das Veräußerungsgeschäft selbst verursacht seien, wie beispielsweise die Kosten für Zeitungsanzeigen, Vermittlungsprovisionen, Vertragserrichtungskosten, vom Käufer übernommene, auf den Veräußerungsvorgang und dessen Verwirklichung (zB Eintragung im Grundbuch) beruhende Steuern und Gebühren, weiters die durch die Veräußerung bedingte Rückzahlung von Vorsteuerbeträgen gemäß § 12 UStG 1994.

Dagegen erhob der Bw. den Vorlageantrag vom 15. November 2005 (AS 41f) und führte aus, die Liegenschaft sei bereits bei Erwerb mit Fremdmitteln belastet worden, die als Sanierungsmaßnahme für die X Finanzdienstleistungs GmbH & Co KG und die "X Wertpapier und Finanzdienstleistungs GmbH" gedient hätten. Da das Grundstück in keinem Zeitpunkt der privaten Nutzung zugeführt worden sei, sei es bereits im Erwerbszeitpunkt dem Betriebsvermögen der X Finanzdienstleistungs GmbH & Co KG zuzuordnen. Selbstverständlich habe der Veräußerungsgewinn das Betriebsergebnis der "KG" dadurch erhöht, wodurch die durch den Bw. nicht nutzbaren Verlustanteile aus der Kommanditbeteiligung verringert worden seien. In Folge der nachfolgenden Insolvenzverfahren gegen die Gesellschaft sei eine Zwangsversteigerung des Grundstückes erfolgt, wobei der Veräußerungserlös dem Kreditinstitut, nicht jedoch dem Bw. zugeflossen sei. Da dem Bw. kein Cent des erzielten Veräußerungserlöses zugeflossen sei, könne der Erlös aus der Zwangsversteigerung keine Einkommensteuerpflicht auslösen.

Auf die Abhaltung einer zunächst in der Berufung beantragten mündlichen Berufungshandlung wurde seitens des Bw. mit Schreiben vom 27. Oktober 2008 verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Aus dem offenen Firmenbuch ergibt sich:

Die **X Finanzdienstleistungen GmbH & Co KG** wurde durch Umwandlung einer X Finanzdienstleistungen AG mit Umwandlungsplan und Gesellschaftsvertrag vom 15. Dezember 2000

gegründet. Mit Gerichtsbeschluss vom 10. Oktober 2001 wurde ein Konkursantrag mangels Vermögen abgewiesen und es ist die Gesellschaft in Folge Abweisung des Konkursantrages aufgelöst und gelöscht. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin war eine X Finanzdienstleistungen GmbH. Der Bw. war einer von drei Kommanditisten, die Haftsumme des Bw. betrug € 370.000,00.

Die umgewandelte **X Finanzdienstleistungen AG** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Juni 1999 als X Finanzierungs- und Unternehmensberatungsgesellschaft mbH gegründet. Der Bw. war einer von zwei Geschäftsführern und zu 50% beteiligt. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 16. September 1999 erfolgte die Umwandlung in eine Aktiengesellschaft. Der Bw. war einer von zwei Vorständen.

Die **X Finanzdienstleistungen GmbH** (Komplementärin der X Finanzdienstleistungen GmbH & Co KG) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Dezember 2000 gegründet. Der Bw. war Gesellschafter zu 25%, alleiniger Geschäftsführer und seit Eintragung vom 29. März 2002 Liquidator. Ebenfalls mit Gerichtsbeschluss vom 10. Oktober 2001 wurde ein Konkursantrag mangels Vermögen abgewiesen und es ist die Gesellschaft in Folge Abweisung des Konkursantrages aufgelöst und gelöscht.

Weiters existierte eine mit Erklärung vom 30. November 2000 errichtete **X Wertpapierdienstleistungen GmbH**. Der Bw. war bei Beginn alleiniger Gesellschafter, ab Anmeldung im Firmenbuch 11. Juli 2001 / Eintragung 19. Juli 2001 nur mehr mit € 11.500,00 an der Stammeinlage von € 48.000,00 beteiligt, weiters alleiniger Geschäftsführer und seit Eintragung vom 29. März 2002 alleiniger Liquidator. Mit Gerichtsbeschluss vom 10. Oktober 2001 wurde ein Konkursantrag mangels Vermögen abgewiesen und es ist auch diese Gesellschaft in Folge Abweisung des Konkursantrages aufgelöst und gelöscht.

Laut offenem Grundbuch erwarb der Bw. mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2000 das Eigentumsrecht an dem in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002 angegebenen Grundstück.

Dem bei Gericht geführten Konkursakt des Bw. liegen folgende Unterlagen ein:

Mit Pfandurkunde vom 25. Juni 2001 wurde betreffend dieses Grundstückes für eine Sparkasse ein Pfandrecht zum Höchstsbetrag von S 2,6 Mio. einverleibt. Die Pfandurkunde und die Kreditzusage vom 8./21. Juni 2001 wurde vom Bw. im eigenen Namen und im Namen der X Wertpapierdienstleistungen GmbH unterschrieben. Laut Kreditzusage wurden der X Wertpapierdienstleistungen GmbH S 2 Mio. zum Verwendungszweck Betriebsmittelfinanzierung zur Verfügung gestellt und der Bw. übernahm die Haftung als Bürge und Zahler laut einem separaten Bürgschaftsvertrag (Beilagen zur Forderungsanmeldung der Sparkasse, Konkursakt ON 35).

In der (einzigen) von der X Wertpapierdienstleistungen GmbH zum eigenen Körperschaftsteuerakt abgegebenen Bilanz zum 31.12.2000 ist das Grundstück nicht enthalten. An Verbindlichkeiten ist ua. ein Kredit bei der Sparkasse in Höhe von S 99.606,13 ausgewiesen. Auch in den einzig vorliegenden Bilanzen zum 31.12.2000 der X Finanzdienstleistungen GmbH & Co KG und der X Finanzdienstleistungen GmbH ist das Grundstück nicht enthalten, ebenso wenig Verbindlichkeiten oder Forderungen gegenüber der Sparkasse.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2001 stellte der Bw. bei Gericht den Antrag auf Eröffnung des Privatkonkurses. Als Ursachen der Insolvenz wurde angegeben, der Bw. habe sich im Juli 1999 mit zwei Partnern entschlossen, von einer Bank ein Finanzdienstleistungsunternehmen zu übernehmen, wofür es notwendig gewesen sei, mehrere Privatkredite und Kredite der Gesellschaften des Bw. aufzunehmen. Bereits 2000 seien vom Bw. erhebliche Restrukturierungsmaßnahmen eingeleitet worden, um die Kosten des Betriebes zu senken, und es sei der Bw. eine weitere persönliche Haftung eingegangen. Die X Finanzdienstleistungen AG sei in eine KG umgewandelt und das Wertpapiergeschäft in die neu gegründete X Wertpapierdienstleistungen GmbH ausgelagert worden. Diese Gesellschaft habe im Dezember 2000 und im Juni 2001 Kredite in Höhe von rd. S 3 Mio. bei der Sparkasse Zug-um-Zug mit der Bestellung von Pfandrechten an der berufsgegenständlichen und im Eigentum des Bw. befindlichen Liegenschaft in Oberösterreich aufgenommen. Ein außergerichtlicher Ausgleich sei gescheitert und der bei den Gesellschaften des Bw. beantragte Konkurs vom Gericht mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen worden.

Das Schuldenregulierungsverfahren wurde mit Gerichtsbeschluss vom 17. Dezember 2001 eröffnet.

Im Zuge dieses Verfahrens wurde das berufsgegenständliche Grundstück mit Vertrag vom 18./19. September 2002 um € 138.078,38 verkauft und das verbleibende Meistbot mit Gerichtsbeschluss vom 28. März 2003 an die Sparkasse verteilt. Laut dem im Kaufvertrag wiedergegebenen Grundbuchsauzug vom 12. September 2002 handelte es sich um eine landwirtschaftlich genutzte Fläche mit Bauplatz (Beilage ./A der ON 43 des Konkursaktes).

Mit Gerichtsbeschluss vom 16. August 2004 wurde das Schuldenregulierungsverfahren nach Bestätigung des Zahlungsplanes aufgehoben.

2. Rechtlich folgt

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 7, § 29 Abs. 2 EStG 1988 unterliegen Spekulationsgeschäfte der Einkommensteuer.

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a und Abs. 3 EStG 1988 ist als Spekulationsgeschäft ua. die Veräußerung eines Grundstückes binnen zehn Jahren nach dessen entgeltlichem Erwerb anzu-

sehen. Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös einerseits und Anschaffungskosten und Werbungskosten andererseits anzusetzen (Abs. 4). Keine Spekulationsgeschäfte liegen vor, wenn die Veräußerung in Folge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden (Abs. 3 Z 2).

Die Veräußerung im Rahmen einer Zwangsversteigerung gilt nicht als behördlicher Eingriff, da keine Vermögensverschiebung zu Gunsten der öffentlichen Hand sondern vom Verpflichteten auf den privaten Erwerber im Zuge eines gerichtlichen Verfahrens stattfindet (VwGH 25.10.1995, 94/15/0009).

Gleiches ist für den berufsgegenständlichen Verkauf im Rahmen eines Schuldenregulierungsverfahrens nach der Konkursordnung anzunehmen.

Die Verteilung des Verkaufserlöses auf die Konkursgläubiger des Bw. stellt sich als Einkommensverwendung dar, die nichts an der Einkommensteuerpflicht ändert. So sind die Einkünfte eines zwangsverwalteten oder im Konkurs bzw. Ausgleich befindlichen Unternehmens dem Unternehmer zuzurechnen. Gleiches gilt für verpfändete Einnahmen (Doralt, EStG, 4.Auflage, § 2 Tz 144f unter Hinweis auf die Rechtsprechung).

Eine "private Nutzung", etwa zu Wohnzwecken, ist nicht Tatbestandsvoraussetzung für ein einkommensteuerpflichtiges Spekulationsgeschäft.

Der Bw. war zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstückes.

Das Grundstück diene als Pfand für einen Betriebsmittelkredit der X Wertpapierdienstleistungen GmbH.

Es handelt sich dabei um keine der vom Bw. genannten Gesellschaften. Ein Zusammenhang zwischen dem Grundstück und den vom Bw. genannten Gesellschaften konnte nicht festgestellt werden.

Da es sich beim Bw. (natürliche Person) und der X Wertpapierdienstleistungen GmbH um zwei verschiedene Personen handelt, kann das Grundstück kein (notwendiges) Betriebsvermögen dieser GmbH darstellen. Auch ist darauf hinzuweisen, dass nach der aktuellen Rechtsprechung (Zitierung bei Doralt, aaO, § 4 Tz 46 letzter Absatz, und Hofstätter/Reichel, EStG, § 4 Abs. 1 Tz 37) die Verpfändung von Privatvermögen für einen Betriebskredit aus Privatvermögen kein (notwendiges) Betriebsvermögen macht. Auch wird das Grundstück durch die Pfandbestellung des Bw. nicht zum wirtschaftlichen Eigentum der X Wertpapierdienstleistungen GmbH iSd § 24 Abs. 1 lit. d BAO. Die X Wertpapierdienstleistungen GmbH nahm weder das Grundstück in ihre Bilanz auf noch konnte festgestellt werden, dass diese die Herrschaft über das Grundstück gleich einem Eigentümer ausübte. Eine Pfandbestellung wie im vorliegenden Fall bewirkt

nicht, dass das Grundstück wirtschaftliches Eigentum des Hauptschuldners wird. In Punkt 7d der Pfandurkunde erklärte der Bw., dass die Bestellung des Pfandrechtes nicht durch das Bestehen irgendeines Rechtsverhältnisses zur X Wertpapierdienstleistungen GmbH, insbesondere eines allfälligen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses bedingt ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. Oktober 2008