



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Mag. Franz Josef Gross und Mag. Heinrich Witetschka über die Berufung des Bw. , vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs und Steuerberatungsges.m.b.H, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2345 Brunn am Gebirge, Wolfholzgasse 1, vom 27. März 2009 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 3. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005 sowie die endgültig erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2005 und 2006 nach der am 15. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

1. den Beschluss gefasst:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2006 wird gemäß § 85 Abs. 2 BAO für zurückgenommen erklärt.

2. entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 bleibt unverändert.

Der Berufung gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahr 2001 bis 2004 werden abgeändert.

Der Berufung gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird abgeändert.

Die Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

.

## **Entscheidungsgründe**

Der Bw. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum neben der Entfaltung einer nichtselbständigen Tätigkeit, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb sowie solche aus Vermietung und Verpachtung.

### **1. Betriebsprüfung**

Im Jahr 2009 fand im Unternehmen des Bw. ein die Jahre 2001 bis 2005 umfassendes Prüfungsverfahren statt, im Zuge dessen nachstehende berufungsrelevante Feststellungen getroffen wurden:

#### **Tz 1 Wareneingangsbuch**

Im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb sei der Bw. zur Führung eines Wareneingangsbuchs verpflichtet, wobei dieses alle zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmte Waren zu beinhalten habe, selbst wenn diese in weiterer Folge für betriebsfremde Zwecke Verwendung finden.

Der Bw. habe die Vornahme derartiger Eintragungen verabsäumt.

Darüber hinaus habe das Wareneingangsbuch keine laufende Nummerierung der Eintragungen umfasst, respektive seien in diesem weder Name und Anschrift von Lieferanten,

noch Bezeichnung von Ware und Preis sowie ein Hinweis auf die Bezug habenden Belege festgehalten worden.

Der Bw. habe Zahlungen, sprich so genannte private Vorfinanzierungen über das private Konto vorgenommen und habe dieser trotz entsprechender Aufforderung durch die Prüferin die entsprechenden Bankbelege nicht vorgelegt.

In Ansehung obiger Feststellungen (materielle und formelle Mängel des Wareneingangsbuches, Nichtvorlage von Bankbelegen im Zusammenhang mit Zahlungsbewegungen auf dem Privatkonto) bestehe nach dem Dafürhalten der Prüferin eine auf § 184 BAO fußende Schätzungsberichtigung.

Diese Berechtigung finde via Verhängung eines Sicherheitszuschlags von 22.000 € per anno ihren Ausdruck.

Hierbei ergebe sich die Höhe des Sicherheitszuschlages aus einem Tauschgeschäft des Bw., welchem sowohl ein geschäftlicher, als auch ein privater Hintergrund immanent gewesen sei.

In concreto habe der Bw. im Jahr 1999 privat einen Rennwagen C gekauft, für den im Jahr 2002 das Technische Museum Interesse bekundet habe.

In Folge sei ob Fehlens entsprechender finanzieller Mittel dem Museum der C im Tausch gegen einen HS und dem L (Dampfauto) überlassen worden, wobei der HS mit einem Wert von ATS 500.000.- in die KA eingelegt worden sei, während der Erlös des Dampfautos nicht in vorgenanntem Unternehmen erfasst worden sei.

Der vormalige steuerliche Vertreter habe – konfrontiert mit dieser Feststellung - mit Schriftsatz vom 3. April 2008 angeregt, das im Jahr 2002 von der KA erzielte Betriebsergebnis um den Betrag von 22.000 € zu erhöhen, wobei – nach einem weiteren Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 25. Juni 2008 - im Gegenzug der Wareneinkauf des C aus dem Jahr 1999 sowie die bei diesem Fahrzeug angefallenen Reparatur- und Sachverständigenkosten zu berücksichtigen seien.

Aus dem Umstand, dass der Erlös aus dem Tausch des C nicht in der KA erfasst worden sei, sei obgenanntem Begehr jedoch nicht nachzukommen.

Darüber hinaus sei durch weitere Recherchen der Prüferin ermittelt worden, dass durch den Tausch sowie die Folgegeschäfte sowohl betriebliche als auch private Fahrzeuge betroffen gewesen seien.

Zusammenfassend biete dieser Geschäftsfall ein Beispiel für die Unvollständigkeit der Aufzeichnungen und diene daher als Grundlage für das Ausmaß des Sicherheitszuschlags.

### **Tz 3 WGasse - Statue A**

Im Jahr 2005 sei der Einkauf obgenannter Statue in der „Markt WGasse“ von der KA um den Nettokaufpreis von 90.000 € erfolgt und der Materialeinkauf zur Gänze abgesetzt worden.

Korrespondierend mit der Anschaffung sei Vorsteuer von 18.000 € in Abzug gebracht worden.

Nach Auskunft des steuerlichen Vertreters habe sich diese mehrere Meter hohe Statue in M befunden.

Nach dem Dafürhalten der Prüferin liege eine Privatentnahme vor und seien demzufolge die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2005 um 90.000 € zu erhöhen, respektive die Vorsteuern nämlichen Veranlagungszeitraumes um 18.000 € zu vermindern.

### **Tz 4 Grundstückshandel**

In diesem Punkt habe die Prüferin festgestellt, dass der Bw. im Jahr 2004 von der Fa. X Bauträger GmbH 4 in xx Wien, in der BGasse 4-6 gelegene Objekte um den Gesamtkaufpreis von 1.661.104 € erworben habe, wobei dieser Betrag unter dem Titel Grundstückshandel sofort abgesetzt worden sei.

Im Jahr 2005 habe der Bw. von obgenanntem Unternehmen ein weiteres in yy Wien, KGasse 3 gelegenes Objekt erworben.

Bis zum Juni 2008 sei kein einziges dieser Objekte verkauft worden.

Während die in der BGasse 4-6 gelegenen Objekte von der X Bauträger GmbH zum Verkauf angeboten worden seien, respektive laut Auskunft des Bw. eine Vermarktungskooperation der X zur S Immobilien bestehe, sei das in der KGasse 3 domizilierte Objekt via Inseratschaltung in einer Lokalzeitung offeriert worden.

Der Bw. selbst sei auf dem Markt nicht im eigenen Namen aufgetreten, weil er die Synergien der Unternehmen X Bauträger GmbH bzw. X Immobilienverwaltung GmbH nutzen wollte.

Ein Verkauf eines der Objekte sei unter anderem deshalb nicht zustande gekommen, weil der Bw. danach getrachtet habe, entsprechende Preise zu erzielen.

Die Prüferin gelangte in Anlehnung an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Themenbereich „gewerblicher Grundstückshandel“ zur Überzeugung, dass nach dem objektiven Gesamtbild der Verhältnisse der Bw. im Zeitraum von nahezu vier Jahren weder ein Objekt veräußert, noch Immobilienneuankäufe getätigt habe.

Im Falle des Bw., welcher neu errichtete Wohnungen bzw. Büroräumlichkeiten erworben habe, müsse daher in Ermangelung der Setzung besonderer Maßnahmen (Parzellierung Bebauung etc.) der zu erreichende Umfang der Verkäufe relativ hoch gelegen sein.

In Ansehung nämlichen Umstandes und der Tatsache, dass es sich beim Bw. um eine sich mit Grundstücksgeschäften befasste Person handle, seien unter Anlegung eines strengen Maßstabes die bisher unter dem Titel Gewerbebetrieb erfassten Mieterträge als unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallend zu erachten.

Vice versa seien die Anschaffungskosten der Objekte zu aktivieren und im Wege der Absetzung für Abnutzung abzuschreiben.

In Bezug auf die Anschaffungen der Objekte sei auffällig, dass diese zu jenem Zeitpunkt erfolgt seien, in dem der Bw. den Anschaffungskosten entsprechende Einkünfte zu versteuern gehabt hätte.

## **2. Abgabenbescheide und Berufung**

Gegen die den Feststellungen der Prüferin folgenden Bescheide betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 2003, 2005 und 2006 wurde mit Schriftsatz vom 27. März 2009 Berufung erhoben und begründend wie folgt ausgeführt:

### **Ad Tz 1 Wareneingangsbuch**

Eingangs sei festzuhalten, dass die in Tz 1 angeführten Mängel des in Form eines Ordners geführten und der Prüferin vorgelegten Wareneingangsbuch in realiter nicht vorliegen und die nunmehr gegenteiligen Behauptungen der Abgabenbehörde für den Bw. überraschend seien.

Ebenso sei die Behauptung, wonach der Bw. im Falle einer privaten Vorfinanzierung von Ankäufen der KA die Präsentation der Bankbelege verweigert habe insoweit unrichtig, als die Belege in Kopie den Unterlagen beigeschlossen worden seien.

Lediglich in den Fällen, in denen Fahrzeuge aus dem Altbestand der privaten Sammlung in die KA eingelegt worden seien, sei die Vorlage der Zahlungsbelege unterblieben.

Dessen ungeachtet seien die Fahrzeugen zu einem dem Marktwert entsprechenden Wert eingebraucht worden, wobei die Bezug habenden Einbringungspapiere der Prüferin zur Verfügung gestellt worden seien.

Die an den Bw. gerichtete Aufforderung auf Vorlage sämtlicher privater Belege des Privatkontos sei im Übrigen ohne jede materiell rechtliche Begründung erfolgt.

Was den Erwerb des C anlange, so sei dieser im Jahr 1999 angekauft und in weiterer Folge im Tausch gegen den HS und dem Dampfmobil dem Technischen Museum überlassen worden.

Hierbei sei angedacht gewesen, den HS zu verkaufen und sei dieser demzufolge in die KA eingelegt worden, während das Dampfmobil der privaten Sammlung des Bw. einverleibt werden sollte.

In der Folge sei der Bw. in Bezug auf das Dampfmobil zur Erkenntnis gelangt, das dieses ob unbekannter Technologie mit den, dem Bw. zur Verfügung stehenden Mitteln nicht zu restaurieren sei.

Daher sei dieses Fahrzeug Ende des Jahres 2002 um 27.000 € veräußert worden und sei unter Berücksichtigung zwischenzeitig angefallener Aufwendungen von 5.000 € ein (vorerst) privater Erlös von 22.000 angefallen.

Über entsprechenden Vorhalt der Prüferin, wonach ob zeitlicher Nähe des Erwerbs des Dampfmobiles (2000) zu dessen Veräußerung (2002) der Vorgang - entgegen ursprünglich klarer Widmung für private Sammelzwecke - dem Bereich des KFZ- Handels zugeordnet werden könnte, habe der vormalige steuerliche Vertreter zwecks Vermeidung rechtlicher Wertungsdifferenzen den Vorschlag gemacht, obgenannten privaten Erlös – via nachträglicher Einordnung in den betrieblichen Bereich - dem Ergebnis der KA zuzurechnen.

Dass aus dieser Wertung des Geschäftsfalls „Dampfwagen“ eine lineare Zurechnung von 22.000 € per anno erfolgte, entbehre jeglicher Grundlage.

Dies deshalb, da der genannte Geschäftsfall keinesfalls als Beispiel für fehlerhafte Aufzeichnungen diene.

Einerseits sei der Geschäftsfall der Prüferin ob Vorlage sämtlicher Belege in allen Einzelheiten zur Verfügung gestanden, andererseits sei seitens des Bw. der nachträglichen Einbeziehung des „Dampfwagens“ in den betrieblichen Bereich nur unter dem Aspekt des Abschlusses sämtlicher Prüfungsverfahren zugestimmt worden.

Zuletzt sei anzumerken, dass sämtliche Bestände der privaten Sammlung des Bw. seit Jahrzehnten unverändert aufgelistet, respektive der Prüferin bekannt gegeben worden seien.

Insoweit sei die Abgabenbehörde in die Lage versetzt worden, zu erkennen, dass eine willkürliche Vermischung privater und betrieblicher Geschäftsvorgänge gerade nicht erfolgt sei.

In Ansehung obiger Ausführungen stelle der Bw. den Antrag auf Abstandnahme der in den Jahren 2001 bis 2005 vorgenommenen Hinzurechnungen von jeweils 22.000 €.

### **Ad Tz 3 WGasse Statue A**

Die in Streit stehende Statue sei in der Absicht der Weiterveräußerung erworben worden und liege eine Einschränkung des Betriebsgegenstandes des Unternehmens „Markt WGasse“ nicht vor.

In realiter sei die Statue nicht in M gelegen, sondern sei diese vielmehr an diesem Ort zur Besichtigung und Verkaufsförderung aufgestellt worden.

Letztendlich sei die Statue am 3. Juli 2008 um den Bruttopreis von 114.000 € verkauft und der Erlös in „Markt WGasse“ eingestellt worden.

Aus obgenannten Gründen sei daher die Nichtanerkennung des Wareneinsatzes unrichtig und daher die Zurechnung des Betrages von 90.000 € zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie die Kürzung der Vorsteuern von 18.000 € rückgängig zu machen.

### **Ad Tz 4 Grundstückshandel**

Einleitend sei festzuhalten, dass die dem Geschäftskreis „Grundstückshandel“ zugrunde liegenden Geschäftsideen bzw. Strategien von der Prüferin in keiner Art und Weise gewürdigt worden seien.

#### Ad KGasse 3

Der Bw. habe in den Jahren 2005 und 2006 drei an dieser Adresse gelegene Objekte (Top 1 a, Top 1 b und Top 7 b) um den Gesamtpreis von 1.334.516,34 € angeschafft.

Die planmäßige Verwertung und Verwendung der Objekte sei im Anschluss an die Umwandlung der Top 1 b in 2 Wohnungen in Top 1 b neu bzw. Top 1 c in nachstehender Art und Weise erfolgt:

#### **a. Top 7 b**

Dieses Objekt sei im Jahr 2006 aus dem Bereich „Grundstückshandel“ herausgenommen und ob privater Gründe in das Anlagevermögen des Bw. überführt worden.

Dementsprechend sei im Jahr 2006 ein Wareneinsatz von 535.811,21 € ausgebucht worden.

#### **b. Top 1a, 1 b, 1 c**

Die Vermietungsrechte an obigen Objekten seien mit Vertrag vom 15. Dezember 2006 um den Nettobetrag von 676.000 € an die Z Immobilienverwertung OEG veräußert worden, wobei im Falle der Veräußerung der Objekte die Hingabe einer der Höhe nach noch festzusetzenden Entschädigung an den Bw. ausbedungen worden sei.

Mit Vereinbarung von 30. September 2008 sei zwischen dem Bw. und der Z Immobilienverwertung OEG der Verkauf des Verwertungsrechtes um den Betrag von 850.000 € (netto) unter Anrechnung des Vermietungsrechtes in Aussicht gestellt worden, wobei diese Vereinbarung durch einen im Jahr 2009 in Abwicklung befindlichen Kaufvertrag umgesetzt werde.

Unter Gegenüberstellung der in den Jahren 2005 und 2006 angefallenen Anschaffungskosten von 1.334.516,34 zu den in den Jahren 2006 bis 2009 aus der Verwertung der Objekte (Übernahme ins Privatvermögen; Erlös Verwertungsrecht 2006, Verkauf des Lagers 9 im Jahr 2008 sowie Erlös Verkauf der Top 1 a bis 1 c im Jahr 2009) erwirtschafteten Erlösen errechne sich ein Überschuss von 58.694,87 €.

Demzufolge liege ein, auf dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (82/14/0188) basierender gewerblicher Grundstückshandel vor, welcher den Ansatz der „Wareneinsätze“ rechtfertige.

Wenn die Prüferin das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2006/15/0118 in Abrede stellt, sei dieser Schlussfolgerung zu entgegnen, dass es keinesfalls den Tatsachen entspreche, dass – so wie im BP - Bericht ausgeführt- , innerhalb eines Zeitraumes von nahezu vier Jahren keine Verkäufe erfolgt seien, zumal - wie an oberer Stelle erschöpfend ausgeführt - , in realiter genau Gegenteiliges der Fall sei.

In Ansehung der Tatsache, dass in einem Zeitraum von fünf Jahren Veräußerungen erfolgt seien, liege nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein gewerblicher Grundstückshandel vor und sei demzufolge die für das Jahr 2005 im Ausmaß von 395.368,45 € erfolgte Zurechnung zu stornieren.

#### **Ad BGasse 4-6**

Vorerst sei auf den Umstand zu verweisen, dass der Bw. ad personam Immobilientreuhänder sei und in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der X Bauträger GmbH über eine professionelle Organisation zur Tätigung von Immobiliengeschäften verfüge.

Diesbezüglich sei auch auf die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis 82/14/0188 Bedacht zu nehmen, der gemäß der Beruf des im Grundstücksgeschäft Tätigen als Indiz eines gewerblichen Grundstückshandels zu werten sei.

Das von der Prüferin geforderte Auftreten im eigenen Namen sei im Falle des Bw. insoweit entbehrlich, als diesem sowohl das Internetportal der X Bauträger GmbH, laufende

Kundenkontakte durch ein ständig agierendes Büro, als auch laufende Maklerkontakte als Marketinginstrumente zur Verfügung stünden.

Im Übrigen biete die Homepage der X unter dem Button „Anlage- Rendite“ Beweis für ein ausreichendes Bewerben der Objekte.

Was die Verkaufsstrategie anlange, so sei ein klares in zwei Varianten ausgeprägtes Geschäftsmodell vorhanden.

Einerseits sei beabsichtigt, Mietern nach Ablauf von zehn Jahren ein Optionsrecht zum Erwerb des Objekts einzuräumen, wobei nämliche Verkaufsvariante zwar eine gewisse Wartezeit für den Verkäufer bedeute, aber ungeachtet dessen bei Ziehung der Option einen garantierten Verkaufsgewinn im Ausmaß von 20 – 25% zuzüglich der Zwischenmietterträge hervorrufe.

Zusätzlich werde als potentieller Käuferkreis der Kreis privater Rendite suchender Anleger angesprochen, wobei diese entweder via Übernahme der Mietverträge den Veräußerungserfolg bei Ziehung der Option durch die Mieter lukrieren, oder ohne Optionsrecht kaufen, wobei diesfalls vom Verkäufer eine Regelung der offenen Optionen zu treffen sein werde.

Diese Verkaufsstrategie habe zwar den Vorteil der freien Preisfestsetzung nach Marktlage, setze jedoch ein positives Marktumfeld voraus.

Beide Strategien seien jedenfalls einem professionellen Immobilien Verkaufsmanagement entsprechend zu qualifizieren.

Derzeit stünden zwei Verkaufsfälle in konkreten Endverhandlungen wobei in concreto Top 6 die Strategie „ohne Option“ und Top 4 die Strategie „mit Option“ anheim gestellt sei.

Der Hinweis auf den Umstand, demgemäß die Anschaffungsvorgänge zu Zeiten stattgefunden hätten, in denen der Bw. andere Einkünfte zu versteuern gehabt hätte, sei entbehrlich, da Anschaffungen im Regelfall nur bei Vorhandensein entsprechender Investitionsmittel erfolgen.

Zusammenfassend liege nach dem Gesamtbild der Verhältnisse hinsichtlich aller Objekte des Bw. ein gewerblicher Grundstückshandel vor und sei daher die im Jahr 2004 vorgenommene Zurechnung von 1.661.104 € zu stornieren.

Desweitern erging der Antrag auf Behandlung der Berufungssache durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

### **3. Stellungnahme der Betriebsprüfung**

Mit Schriftsatz vom 4. September 2009 gab die Prüferin nachstehende Rechtsmittelreplik ab:

## **Tz 1 Wareneingangsbuch**

Am 12. Dezember 2007 seien der Prüferin zwei A 4 Blätter mit der Bezeichnung „KA Wareneingangsbuch“ übergeben worden, wobei nämlichs Wareneingangsbuch keine fortlaufende Nummerierung, keine Anschrift des Lieferanten, sowie keinen Hinweis auf entsprechende Belege beinhaltet habe.

Die privaten KFZ- Zukäufe seien entgegen der Bestimmung des § 128 BAO, der gemäß Waren, die üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden auch dann einzutragen seien, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden, nicht aufgezeichnet worden.

Insoweit lägen sowohl formelle als auch materielle Mängel des Wareneingangsbuches vor.

Was die privaten Bankbelege anlange, so seien diese in Form von Schecks und Zahlscheinen des privaten Bankkontos den Verkaufsbelegen beigelegt worden, anderenfalls es der Prüferin gar nicht möglich gewesen wäre, Zahlungsflüsse betreffend KA auf einem privaten Konto zu erkennen.

Ob Nichterfassung von privat angekauften Fahrzeugen im Wareneingangsbuch sei seitens der Prüferin intendiert gewesen, die Vollständigkeit der Einkäufe und Verkäufe via Einsichtnahme in die Bankauszüge des Privatkontos zu überprüfen, wobei der Bw. im Zuge einer Besprechung vom 13. März 2008 die Vorlage der Bankbelege verweigert habe.

Zum Tauschgeschäft des im Jahr 1998 privat angekauften C sei anzumerken, dass dessen Zugang im Wareneingangsbuch nicht verzeichnet worden sei.

Der eingetauschte HS sei in die KA eingelegt worden, während das Dampfmobil im Privatvermögen des Bw. verblieben und dessen Verkaufserlös von 22.000 € nicht in vorgenanntem Unternehmen erfasst worden sei.

An diesem Beispiel manifestiere sich, dass die Zuordnung privat – betrieblich willkürlich erfolgt sei.

Darüber hinaus habe schon der vormalige Vertreter dem Bw. mittels Schriftsatz vom 12. September 2001 nahe gelegt „für heuer und die nächsten Monate privat keine Tauschgeschäfte mehr vorzunehmen, die danach zu einer Einlage in die KA führen, da die böswillige Finanz diese im Privatvermögen stattfindenden Transaktionen als „gewerblich“ einstufen könnte.“

Entgegen den Berufungsausführungen sei der Geschäftsfall „Dampfwagen“ als Beispiel für die Unvollständigkeit der Aufzeichnungen bzw. die Vermischung von privaten und geschäftlichen Vorgängen zu werten.

Ebenso sei der Zusammenhang zwischen der Dauer des Prüfungsverfahrens von mehr als einem Jahr und der nachträglichen Einbeziehung obigen Geschäftsfalls in den betrieblichen Bereich nicht nachvollziehbar.

### **Tz 3 Statue A**

Zu diesem Punkt sei anzumerken, dass der Betriebsgegenstand des Unternehmens „Markt WGasse“ die Vermietung von Räumlichkeiten an das Einzelhandelsgeschäft Z1 umfasse.

Insoweit bestehe nach dem Dafürhalten der Prüferin keine betriebliche Veranlassung für den Wareneinkauf der Statue und liege daher eine Entnahme ins Privatvermögen vor.

### **Tz 4 Grundstückshandel**

Eingangs sei festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Verkaufstätigkeit innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren sei, wobei bis zumindest Juni 2008 keine unter „Grundstückshandel“ angeführte Immobilie veräußert worden sei.

Obiger Feststellung der Prüferin werde im Rechtsmittel insoweit entgegengetreten, dass das in KGasse 3 domizilierte Top 7 b aus Privaterwägungen in das privat Anlagevermögen des Bw. überführt worden sei, während die Vermietungsrechte der Top 1 a bis 1c an eine Immobilienverwertung OEG veräußert worden seien.,

Betreffend das Objekt BGasse 4-6, Tops 3 bis 6 sei ins Treffen geführt worden, dass im Jahr 2009 zwei Verkaufsfälle in konkreten Endverhandlungen stünden.

Aus obigen Argumenten sei nach dem Dafürhalten der Prüferin zu folgern, dass wie beispielsweise im Fall der Top 7 b ein Objekt willkürlich je nach Bedarf als „Grundstückshandel“ oder sogar als „privat“ behandelt werde.

Die Weitergabe des Vermietungsrechts sei als „Erzeugung“ eines Verkaufs zu erachten, da es auch der Immobiliengesellschaft offenbar erst im Jahr 2009 gelungen sei, einen in Abwicklung befindlichen Kaufvertrag umzusetzen.

Was den Verwertungsvertrag mit der Fa. Z Immobilienverwertung OEG anlange, so sei eine Prüfung nach dem Bestehen eines Naheverhältnisse zwischen dem Bw. und letztgenanntem Unternehmens angezeigt.

Zusammenfassend sei dem Rechtsmittel in allen Punkten der Erfolg zu versagen.

#### **4. Gegenäußerung des Bw.**

Zu den Erwägungen der Prüferin replizierte der Bw. mit Schriftsatz vom 7. Oktober 2009 wie folgt:

##### **Ad Tz 1 Wareneingangsbuch**

Bei den angesprochenen „Zwei A 4 Blättern“ habe es sich in realiter um eine aus praktischen Gründen zusammenfassende Übersichtsliste des vormaligen steuerlichen Vertreters gehandelt, wobei seitens der Prüferin überhaupt nicht darauf eingegangen worden sei, dass ein beim Bw. geführter, den Erfordernissen eines Wareneingangsbuches entsprechender Akt vorgelegt worden sei.

##### **Ad Tz 3 Statue A**

Der Erwerb der Statue sei im Zuge der Konzentration der Geschäftstätigkeit des Bw. erfolgt, wobei nochmals betont werde, dass das zum Zweck der Weiterveräußerung angeschaffte Wirtschaftsgut am 3. Juli 2008 tatsächlich mit Gewinn verkauft worden sei.

##### **Ad Tz 4 Grundstückshandel**

Die Entnahme der Top 7 b sei deshalb erfolgt, da die Familie der Tochter des Bw. nach einem mehrjährigen berufsbedingten Auslandsaufenthalt rückgekehrt sei und nähmliches Objekt als Dauerwohnsitz dienen sollte.

In diesem Zusammenhang sei keine willkürliche Handlung des Bw. erfolgt, sondern habe vielmehr eine im Belieben des Bw. stehende Umwidmung von Umlaufvermögen in Anlagevermögen, via Vermietung der Top 7 b an die Tochter zu fremdüblichen Konditionen (der Nettomonatsmietzins beläuft sich hierbei auf 1.532,76 €) stattgefunden.

Betreffend die Top 1a bis 1 c sei anzumerken, dass diese Objekte im Jahr 2009 samt und sonders veräußert worden seien.

Betreffend die zum Verkauf bestimmten Objekte in der Anlage BGasse 4-6 werde nochmals auf das der Prüferin erläuterte und im Rechtsmittel ausführlich beschriebene Verkaufskonzept („Optionsmodell“) verwiesen.

Abschließend sei betreffend der nicht mit einer Kaufoption des Mieters belegten Top 6 anzumerken, dass sich der Verkauf vorgenannten Objektes in notarieller Abwicklung befindet, während bei den übrigen Objekten die fünfjährige Optionsfrist abgewartet werde.

Mit Bescheid des UFS vom 30. August 2011 wurde der Bw. betreffend das gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2006 gerichtete Rechtsmittel aufgefordert nachstehende Mängel im Sinne des § 250 Abs. 1 lit. b bis d BAO innerhalb einer Frist von drei Wochen zu beheben

- Die Erklärungen, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden (lit. b).
- Die Erklärungen, welche Änderungen beantragt werden (lit. c).
- Die Begründungen (lit. d).

Darüber hinaus erging seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein ebenfalls mit 30. August 2011 datierter Bedenkenvorhalt nachstehenden Inhalts:

*Bezugnehmend auf Ihre oben angeführte Berufung werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:*

### **1. *Ordnungsmäßigkeit des Wareneingangsbuches***

*Es wird um Vorlage des Sammelordners (Diktion laut Berufungsschriftsatz) bzw. des Aktes (Diktion laut Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP) ersucht.*

### **2. *Gewerblicher Grundstückshandel***

#### **2.1. *Objekt BGasse 4-6***

*Angesichts des auf der Homepage der „X“ zum 10. Juli 2006 bestehenden Hinweises demgemäß sich die zum Verkauf angebotenen Objekte im vermieteten Zustand befinden, sowie den Ausführungen in der Säumnisbeschwerde, wonach die Objekte Top 3, 4 und 6 in den Jahren 2009 und 2010 veräußert worden seien, wird um Vorlage sämtlicher Miet- bzw. Veräußerungsverträge ersucht.*

#### **2.2. *Objekt KGasse 3***

*In diesem Punkt werden Sie um Nachreichung der Unterlagen betreffend den im Jahr 2009 erfolgten Verkauf der Top 1 a bis c ersucht.*

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass sowohl der Mängelbehebungsauftrag als auch der Vorhalt dem steuerlichen Vertreter des Bw. nachweislich am 5. September 2011 zugestellt wurden.

Während der Bw. am 3. Oktober 2011 Kopien der in Punkt 2.1. und 2.2. des Vorhalts angeführten Verträge per e- Mail nachgereicht hat, wurde die Übermittlung des Wareneingangsbuchs der KA innerhalb der nächsten Tage in Aussicht gestellt.

Mit e- Mail vom 3. Oktober 2011 wurde der Antrag gestellt im Rahmen der Bemessung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 einen Betrag von 266.040,71 € als nachträgliche Werbungskosten aus der vormaligen Vermietung der Liegenschaft SGasse 13 anzuerkennen.

Nämlicher Betrag sei von der X Bauträger GmbH zwecks Erlangung der Hauptmietereigenschaft an die Sanierungsgemeinschaft SGasse 13 Ges. n. b. R geleistet worden, wobei im Zuge eines Prüfungsverfahrens die Abgabenbehörde erster Instanz die Auffassung vertreten habe, dass die Hingabe der Entschädigungszahlung nicht der X Bauträger GmbH, sondern dem Bw. in seiner Eigenschaft als Liegenschaftseigentümer zuzurechnen sei, bzw. insoweit vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung an diesen auszugehen sei. Angesichts der Tatsache, dass sich auch der unabhängige Finanzsenat im Rahmen der Berufungsverhandlung vom 7. September 2011 ob genannter Ansicht via Abweisung des Rechtsmittels der X Bauträger GmbH in diesem Streitpunkt angeschlossen habe, sei die Entschädigungszahlung nunmehr als nachträgliche Werbungskosten in der Einkommensteuer des Jahres 2005 zu erfassen.

Mit Schriftsatz vom 8. November 2011 wurde - unter nochmaliger, ausführlicher Darstellung des in Zusammenhang mit der Zahlung der X Bauträger GmbH an die Sanierungsgemeinschaft SGasse stehenden Sachverhalts sowie der rechtlichen Beurteilung desselben durch den UFS - ausgeführt, dass ausgehend von einer verdeckten Ausschüttung der X Bauträger GmbH in der Höhe von 266.040,71 € ertragsteuerlich nämliche Vorteilszuwendung beim Bw. als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sei, wobei in Entsprechung des Schrifttums zum KStG 1988 der Zeitpunkt des Zuflusses der Vorteilszuwendung durch den Zeitpunkt der Übernahme der Last des Anteilsinhabers durch die Körperschaft bestimmt werde  
(Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, RZ 223 zu § 8 KStG).

Mit anderen Worten ausgedrückt, gelte somit die von der X Bauträger GmbH übernommene Entschädigungszahlung beim Bw. als im Jahr 2005 zugeflossen.

In Ansehung der Tatsache, dass die „Aufdeckung“ der verdeckten Gewinnausschüttung empfängerseitig (sprich somit beim Bw.) konsequent durchzuziehen ist  
(Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, RZ 224 zu §

8 KStG), seien die gegenständlichen Kapitaleinkünfte aus dem Anteil sodann als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig.

Zusammenfassend sei daher die Entschädigungszahlung in der Höhe von 266.040,71 € in der Einkommensteuer 2005 des Bw. somit als nachträgliche Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung der SGasse zu berücksichtigen.

In der am 15. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw. ergänzend ausgeführt:

### **Wareneingangsbuch**

Ungeachtet der Tatsache, dass dem Wareneingangsbuch weder formelle, noch materielle Mängel angehaftet hätten, sei kein einziger Fall festgestellt worden, in welchem eine Aufnahme in das Wareneingangsbuch (WEB) zu erfolgen gehabt hätte und ein solcher tatsächlich nicht erfolgt sei.

Im Übrigen habe stets eine klare Abgrenzung zwischen der privaten Sammlung des Bw. und dem (vormals) betriebenen Handel mit historischen Fahrzeugen bestanden.

Das für die Verhängung des Sicherheitszuschlages herangezogen Tauschgeschäft sei privat abgewickelt worden und hätte dieses demzufolge nicht Aufnahme in das WEB finden müssen.

In concreto sei der Umstand der privaten Anschaffung des Dampfmobiles ob präsentierter Unterlagen von Anfang an offen gelegt worden.

Auf den Einwand der Prüferin, dass die BAO in § 128 Abs. 2 Satz 2 klare Bestimmungen betreffend die ins WEB einzutragende Waren beinhalte und keine klare Trennung zwischen privaten bzw. betrieblichen Ein- und Verkäufen vorgelegen sei, repliziert die steuerliche Vertreterin des Bw., dass es sich bei den für die private Sammlung angeschafften KFZ nicht um solche handle, die üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt seien.

Nach Angaben des Bw. habe bereits im Zeitpunkt der Aufnahme des gewerblichen KFZ-Handels eine private Sammlung bestanden, wobei diese Fahrzeuge umfasst habe, die bereits seit 15 bis 20 Jahren und noch länger im Privatvermögen gehalten worden seien.

Der einzige relevante Vorgang in jenem Zeitraum sei der Eintausch des C und der daraus resultierende Erwerb des Dampfmobiles gewesen.

Auf den Einwand der Prüferin, dass die auf der Liste der privaten Sammlung befindlichen KFZ ähnliche Bezeichnungen, wie jene des gewerblichen Handels aufgewiesen hätten und demzufolge die Einordnung in den jeweiligen Bereich für die Betriebsprüfung schwer

---

nachvollziehbar gewesen sei, repliziert der Bw., dass die Dauer der Zugehörigkeit der zum Privatvermögen gehörenden Kfz jederzeit nachzulesen gewesen wäre.

### **Statue**

Unter Bezugnahme auf das bisherige Berufungsvorbringen gab der Bw. nochmals zu bedenken, dass die Statue im Jahr 2008 tatsächlich an das ÖV um den Betrag von 95.000 € veräußert worden sei, respektive diese in einem Wohnvorhaben nämlicher Gesellschaft aufgestellt worden sei.

### **Grundstückshandel**

Die steuerliche Vertreterin bringt vor, dass die vom FA vorgenommene Trennung der Objekte BGasse einerseits und KGasse andererseits nicht zulässig sei, sondern vielmehr von einem einheitlichen Grundstückshandel auszugehen sei.

Hierzu ergänzt der Bw. dass das von ihm gewählte Geschäftsmodell ein äußerst erfolgreiches sei und es höchst unprofessionell wäre, würde er die ihm zur Verfügung stehenden Synergien nicht ausnutzen.

Alle in den Jahren 2004 bis 2006 erworbenen Objekte – mit Ausnahme des Grundstückes BGasse top 5 – seien in der Zwischenzeit verkauft worden, wobei der Mieter der Top 5 in der BGasse bereits bekannt gegeben habe, sein Optionsrecht, das Objekt nach 10 Jahren käuflich zu erwerben, ausüben zu wollen.

Seitens der Prüferin wird darauf hingewiesen, dass die BP die Jahre 2004 und 2005 zu beurteilen hatte und dies auf Grund des vorhandenen Wissenstandes im Jahr 2008 erfolgt sei. Nach dem damaligen Wissenstand sei eben nicht von einem Grundstückshandel auszugehen.

Der Bw. repliziert, dass es im Prüfungszeitraum konkrete Werbemaßnahmen im Zusammenhang mit dem Grundstückshandel gegeben habe.

In concreto habe es Einschaltungen auf der Homepage der X Bauträger GmbH, sowie Beauftragungen der Maklerbüros S und Immobilien sowie O gegeben, die ihrerseits die Objekte auf deren Homepage beworben hätten.

Insgesamt seien professionelle Verkaufsbemühungen vorgelegen. Überdies sei beabsichtigt gewesen, die Objekte zu einem bestimmten Preis zu verkaufen und erst bei Erfüllung der wirtschaftlichen Vorstellungen des Bw. sei es zu einer Veräußerung gekommen. Im Hinblick auf die Entwicklung der Immobilienpreise sei es de facto gelungen, die Objekte bereits früher als nach Ablauf von 10 Jahren zu veräußern.

Die Vertreterin des Finanzamtes erwidert, dass nach ihrem Dafürhalten die Werbemaßnahmen zu wenig ausreichend dokumentiert seien und dass während des Prüfungszeitraumes und auch danach keine weiteren Objekte angeschafft worden seien.

### **Nachträgliche Werbungskosten**

Die steuerliche Vertreterin führt aus, dass die von der X Bauträger GmbH für den Bw. übernommene Zahlung im Jahr 2005 einen Abfluss beim Bw. darstelle und daher im Jahr 2005 dieser Abfluss zu nachträglichen Werbungskosten aus der Vermietung der SGasse führe.

Mag. Krünes verweist darauf, dass der Abfluss im Jahr 2005 nicht beim Bw. sondern bei der X Bauträger GmbH erfolgt sei.

Die steuerliche Vertreterin repliziert, dass die Zahlung durch die X Bauträger GmbH für den Bw. sehr wohl als Abfluss im Sinne des EStG gelte.

### **Endgültige Festsetzung der Einkommensteuer 2001 bis 2005**

Auf Befragen der Vorsitzenden an Frau Mag. Krünes gibt diese bekannt, dass an Hand der Aktenlage nicht nachvollziehbar sei, warum die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO erlassen worden seien.

Sie beantragt – wie bereits im Vorlageantrag an den UFS – die Endgültigerklärung der entsprechenden Bescheide.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2006**

§ 85 Abs. 2 BAO lautet: Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Gemäß § 250 Abs. 1 BAO muss die Berufung enthalten:

- die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;

- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Ziel des § 250 Abs.1 BAO und des § 275 BAO [https://findok-intra.bmf.gv.at/findokintra/javalink?debug=false&art=BG&id=1006900&ida=BAO&hz\\_id=1006900&dz\\_VonParagraf=85&dz\\_VonAbsatz=2](https://findok-intra.bmf.gv.at/findokintra/javalink?debug=false&art=BG&id=1006900&ida=BAO&hz_id=1006900&dz_VonParagraf=85&dz_VonAbsatz=2) (nunmehr § 85 Abs. 2 BAO), dass die Behörde in die Lage versetzt wird, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können (VwGH v. 20.1. 1999, 98/13/0063).

Welche Inhalte eine Berufung zu enthalten hat, ist im § 250 BAO (siehe oben) dargestellt.

Das Fehlen einer gänzlichen Begründung (wie im vorliegenden Fall) verpflichtet die Abgabenbehörde (unter diesen Begriff ist gemäß § 49 BAO auch der unabhängige Finanzsenat zu subsumieren) zur Erlassung eines Mängelbehebungsauftrages nach § 85 Abs. 2 BAO (VwGH v. 6.7.2006, 2006/15/0191,0192).

Die Erteilung eines solchen Mängelbehebungsauftrages liegt nicht im Ermessen der Behörde (VwGH v. 7.9. 1990, 87/14/0013; VwGH 14.9. 1992, 91/15/0135, VwGH v. 20.1.1993, 92/13/0192, VwGH v. 17.9. 1996, 92/14/0081).

Wird einem berechtigten behördlichen Auftrag zur Mängelbehebung überhaupt nicht, nicht rechtzeitig oder zwar innerhalb der gesetzten Frist, aber - gemessen an dem sich an den Vorschriften des § 250 Abs. 1 BAO orientierten Mängelbehebungsauftrag - unzureichend entsprochen (VwGH 15.1. 1969, 1410/68; VwGH 28.5. 1978, 595, 658, 659/78) ist die Behörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (VwGH v. 14.9. 1992, 91/15/0135; VwGH 20.1. 1993, 92/13/0192; VwGH v. 3.6. 1993, 92/16/0116; VwGH v. 10.3. 1994, 93/15/0137).

In Anbetracht der Tatsache, dass der Mängelbehebungsauftrag vom 30. August 2011 unbeantwortet geblieben ist, war gemäß § 85 Abs. 2 BAO die gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2006 gerichtete Berufung für zurückgenommen zu erklären.

## **2. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 sowie den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005**

### **2.1. Ordnungsmäßigkeit des Wareneingangsbuchs (Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005)**

---

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz geht bei ihrer Entscheidung von nachstehend festgestelltem Sachverhalt aus:

Laut Aktenlage wurde die ursprünglich als GmbH gegründete, auf dem Gebiet des Kunsthandels sowie des in den Jahren 2001 bis 2005 betriebenen Handels mit historischen KFZ tätige KA im Jahr 1997 in ein Einzelunternehmen umgewandelt und ermittelt diese ihren Gewinn nach der Bestimmung des § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Neben den im Betriebsvermögen der KA befindlichen KFZ unterhält der Bw. eine private Sammlung an historischen Fahrzeugen.

In diesem Punkt hatte der Senat zu befinden, ob das vom Bw. Wareneingangsbuch geführte mängelfrei ist, bzw. ob dieses – vor allem unter Beachtung der im Zusammenhang mit dem Tauschgeschäft „Technisches Museum“ getroffenen Feststellungen - derartige Mängel aufgewiesen hat, welche die Verhängung eines Sicherheitszuschlages rechtfertigen.

Nach der Bestimmung des § 127 BAO haben gewerbliche Unternehmer für steuerliche Zwecke ein Wareneingangsbuch (WEB) zu führen, sofern sie nicht nach §§ 124 oder 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet sind, solche Bücher ohne gesetzliche Verpflichtung führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machen oder durch eine gesetzliche Vorschrift zur Führung von dem Wareneingangsbuch im wesentlichen entsprechenden Aufzeichnungen verpflichtet sind.

§ 128 BAO regelt, welche Waren in das nach § 127 BAO zu führende WEB einzutragen sind (alle Waren (einschließlich der Rohstoffe, Halberzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten), die der Unternehmer zur gewerblichen Weiterveräußerung, sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung, auf eigene oder auf fremde Rechnung erwirbt).

In diesem Zusammenhang normiert der letzte Satz leg. cit., dass Waren, die nach der Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben werden, auch dann einzutragen sind, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden

Die Bestimmung des § 128 Abs. 2 BAO legt spezielle Formvorschriften für die Erfassung der im Abs. 1 bezeichneten Waren fest.

Demnach müssen die Eintragungen folgende Angaben enthalten:

fortlaufende Nummer der Eintragung, Tag des Wareneinganges oder der Rechnungsausstellung, Name (Firma) und Anschrift des Lieferanten, Bezeichnung (eine

branchenübliche Sammelbezeichnung genügt), Preis sowie einen Hinweis auf die dazugehörigen Belege.

§ 128 Abs. 3 BAO lautet: Die Eintragungen sind in richtiger zeitlicher Reihenfolge vorzunehmen; die Beträge sind monatlich und jährlich zusammenzurechnen. Die Eintragungen sind zeitgerecht im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 zweiter Unterabsatz, bezogen auf den Zeitpunkt des Bekanntwerdens der eintragungspflichtigen Angaben, vorzunehmen. Gleichzeitig mit der Eintragung ist auf dem Beleg, wenn ein solcher erteilt worden ist, die fortlaufende Nummer, unter der die Ware im Wareneingangsbuch eingetragen ist, zu vermerken.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

In weiterer Folge hatte sich der Senat mit dem von der Prüferin für die Unvollständigkeit des WEB ins Treffen geführten Tauschgeschäft zu befassen.

Nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist ausgehend von der unstrittigen Tatsache, dass der im Jahr 1999 und somit vor der Aufnahme des gewerblichen Handels mit historischen KFZ erfolgte Ankauf des C exklusiv das Privatvermögen des Bw. betroffen hat, die Einlage des HS in die KA als eine rein aus Gründen der Unternehmerautonomie erfolgte Handlung des Bw. zu qualifizieren und ist korrespondierend damit nämliche Gestion als gänzlich unpräjudiziert für die Behandlung des Dampfautos zu erachten.

Ungeachtet vorstehender Ausführungen erhebt sich darüber hinaus generell die Frage, ob es sich nach der Diktion des § 128 Abs. 1 Satz 2 BAO beim Dampfauto um eine Ware handelt, die nach Art des Betriebes üblicherweise zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben wird und demzufolge zwingend ins WEB einzutragen ist.

Nach der Auffassung des erkennenden Senates handelt es sich bei dem um das Jahr 1900 gebauten Dampfauto um ein spezielles, nicht mit den sonstigen Handelswaren der KA „benzinbetriebene Oldtimer“ in Kongruenz stehendes Wirtschaftsgut und ist dieses somit **nicht als üblicherweise** zur gewerblichen Weiterveräußerung erworben zu erachten.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Ausführungen im aktenkundigen, aus Anlass des Tauschgeschäftes mit dem Technischen Museum erstellten Gutachten hinzuweisen, wonach unter Bezugnahme auf eine aus dem Jahr 1909 stammende Fachliteraturstelle einem

Dampfmobil schon zum damaligen Zeitpunkt keine allzu große Marktgängigkeit, respektive Konkurrenzfähigkeit zu benzinbetriebenen KFZ attestiert wird.

Aus ob genannten Erwägungen gelangt der erkennende Senat zur Überzeugung, dass entgegen anderslautender Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz obiges Rechtsgeschäft keine taugliche Grundlage für das Vorliegen eines materiell mangelhaften WEB zu qualifizieren ist, weswegen – ungeachtet der diesbezüglichen „Zustimmung“ des vormaligen steuerlichen Vertreters – von der Verhängung eines Sicherheitszuschlages in der Höhe von 22.000 € im Jahr 2002 Abstand zu nehmen ist.

In Anbetracht der Tatsache, dass es der Betriebsprüfung vom Aufzeigen formeller Mängelhaftigkeiten des WEB abgesehen, nicht gelungen ist, einen einzigen, für die inhaltliche Mängelhaftigkeit des WEB sprechenden Sachverhalt aufzuzeigen, ist nach dem Dafürhalten des UFS in Ermangelung einer Befugnis zur schätzungsweisen Ermittlung der Abgabenmessungsgrundlagen die Verhängung von Sicherheitszuschlägen umso mehr für die übrigen Jahre des Streitzeitraums als nicht rechtens erfolgt zu erachten und war demzufolge dem Rechtsmittel in diesem Streitpunkt Folge zu geben.

## **2.2. Statue A (Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2005)**

In diesem Berufungspunkt steht sachverhaltsbezogen außer Streit, dass der Bw. im Rahmen der Vermietungstätigkeit Markt WGasse , welche entsprechend der vorgelegten Verträge die In Bestandgabe von Räumlichkeiten an die Fa. Z1 umfasst, in der Überschussrechnung des Jahres 2005 einen sofort abgesetzten mit dem Text „A“ versehenen Materialeinkauf von 90.000 € netto unter Abzug von Vorsteuern in Höhe von 18.000 € verbucht hat.

In concreto hat es sich bei dem angeschafften Wirtschaftsgut um eine in M befindliche meterhohe Statue gehandelt.

Im Berufungsschriftsatz, respektive in der Replik zu den Ausführungen der Betriebsprüferin vertritt der Bw. die Ansicht, dass sowohl die betriebliche Veranlassung der Aufwendung als auch die Berechtigung des Abzugs von Vorsteuern in einer Konzentration seiner Geschäftstätigkeiten begründet liege und auch der Umstand des Erwerbs zur Weiterveräußerung durch den am 3. Juli 2008 mit Gewinn realisierten Verkauf der Statue ausreichend dokumentiert worden sei.

Nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates ist letzteren Ausführungen des Bw., – wonach ob Konzentration der Geschäftstätigkeit dem Anschaffungsvorgang betriebliche Erwägungen zu Grunde gelegen seien -, insoweit nicht zu folgen, als der Ankauf von Kunstgegenständen evidenter Maßen weder vom Inhalt einer Vermietungstätigkeit erfasst

wird, noch nämliche Gestion unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung subsumierbar ist.

Demzufolge ist es nicht zu beanstanden, dass die Prüferin diesen „Geschäftsfall“ als nicht für das Unternehmen ausgeführt erachtet hat und mit anderen Worten ausgedrückt, diesem Umstand, in rechtlich einwandfreier Art und Weise mit dem Ansatz einer Privatentnahme in Höhe von 90.000 € bzw. der Kürzung der Vorsteuern im Ausmaß von 18.000 € begegnet ist.

In diesem Zusammenhang kommt nach der Auffassung des unabhängigen Finanzsenates auch dem Einwand des Bw., wonach dem im Jahr 2008 erfolgten Verkauf in steuerlicher Hinsicht Rechnung getragen worden sei, in Anbetracht der Tatsache, dass vorerst über die Betriebsbedingtheit des Ankaufs der Statue im Jahr 2005 zu befinden war, keine Bedeutung zu.

Zusammenfassend war daher dem gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 gerichteten Rechtsmittel der Erfolg zu versagen, bzw. die gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 gerichtete Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

### **2.3. Vorliegen eines gewerblichen Grundstückhandels (Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005)**

Ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüferin, den Ausführungen im Rechtsmittelschriftsatz, den im Rahmen der von der Abgabebehörde zweiter Instanz durchgeführten ergänzenden Ermittlungen nachgereichten Unterlagen sowie den Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung wird der Berufungsentscheidung nachstehend festgestellter Sachverhalt zu Grunde gelegt:

#### **2.3.1. Objekt BGasse 4-6**

Im Jahr 2004 hat der in der Immobilienbranche tätige Bw. von der X Bauträger GmbH insgesamt 4, an der Adresse in xx Wien, BGasse 4-6 domizierte Büroräumlichkeiten käuflich erworben, wobei sich die (Gesamt)Anschaffungskosten aus dieser Gestion auf den Betrag von 1.661.104 € belaufen haben.

Während ein, am 29. Juni 2006 zum Nachweis der Bewerbung der Objekte nachgereichter Musterkaufvertrag den Bw. als Verkäufer ausweist, wurden laut aktenkundigem Auszug vom 10. Juli 2006 - ungeachtet des im Jahre 2004 erfolgten Liegenschaftseigentümerwechsels – die Büroräumlichkeiten mit den Topnummern 3, 4 und 5 auf der Homepage der X Projekt unter der Rubrik Anleger/Vorsorge - Objekt zum Verkauf angeboten, wobei der Status der Objekte mit „vermietet“ angegeben wurde.

Hierbei hat sich das Ausmaß der im Anbot verzeichneten (Netto)Ankaufspreise im Rahmen von 368.000 € (Büroraum im 2. OG mit einer Fläche von 80 m<sup>2</sup>) bis zu 625.000 € (Büroraum im 3. OG mit einer Fläche von 150 m<sup>2</sup>) bewegt.

Aus den im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Mietverträgen ist deren „Ausstattung“ mit einer spätestens 12 Jahre nach Übergabe der Bestandssache endenden Kaufoption, zu entnehmen.

Den ebenfalls nachgereichten Kaufverträgen ist zu entnehmen, dass in den Jahren 2009 bzw. 2010 die Büroräumlichkeiten mit den Topnummern 3, 4 und 6 veräußert worden sind, wobei der Bw. (Netto)Verkaufspreise in der Höhe von 331.500 € (Topnummer 6) bzw. 835.000 € (Topnummern 3 und 4) erzielt hat.

Summa summarum befindet sich nunmehr die nach wie vor vermietete Büroräumlichkeit mit der Topnummer 5 im Eigentum des Bw., wobei seitens des Mieters eine Interessensbekundung auf Ziehung der Option im Jahr 2012 abgegeben worden ist.

### **2.3.2. Objekt KGasse 3**

Im Jahr 2005 hat der Bw. eine mit der Topnummer 1 a versehene Einheit in der an der Adresse yy Wien, KGasse 3 gelegenen Wohnanlage um den (Netto)Betrag von 395.368,45 € erworben, wobei diese mit Vertrag vom 14. April 2006 in Bestand gegeben worden ist.

Darüber hinaus hat der Bw. im Jahr 2006 weitere an obiger Adresse domizilierte, mit den Topnummern 1 b und 7 b bezeichnete Objekte um den Betrag von 939.147,85 € angeschafft und im Anschluss daran die Top 1 b in die Top 1 b neu und Top 1 c umgewandelt.

Mit Verwertungsvertrag vom 15. Dezember 2006 räumte der Bw. der Z Immobilienverwertungs OEG entgeltlich das Recht ein, ab dem 1. Jänner 2007 – via Eintritt in den bestehenden Bestandsvertrag – die mit den Topnummern 1 a bis 1 c bezeichneten Objekte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu verwerten.

Letztendlich wurde die in Rede stehende Einheit mit Vertrag vom 14. Mai 2009 an die Z Immobilienverwertungs OEG – unter teilweiser Anrechnung des Kaufpreises zum Erwerb des Verwertungsrechts - veräußert.

Der Vollständigkeit halber ist zum Punkt der Bewerbung anzuführen, dass diese via Schaltung eines Inserates in einer lokalen Zeitschrift bzw. einem entsprechenden Hinweis auf der Website der X erfolgt ist.

### **2.3.3. Rechtliche Würdigung**

Ausgehend von den unter den Punkten 2.3.1. und 2.3.2 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich nachstehende rechtliche Würdigung:

Nach der Bestimmung des § 23 Z1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Die Nutzung des Vermögens kann sich aber auch als Gewerbebetrieb oder als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb darstellen, wenn die gesetzlichen Merkmale solcher Betriebe gegeben sind. Bei der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel wird in der Judikatur die Ansicht vertreten (VwGH 13.5.1986, 84/14/0077), dass unter Vermögensverwaltung in erster Linie die Nutzung eigenen Vermögens durch Fruchtziehung zu verstehen ist, während eine Vermögensverwaltung nicht mehr vorliegt, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund und die Vermögensverwertung entscheidend in den Vordergrund tritt. Ob gewerbliche Vermögensverwertung, die zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt, oder private Vermögensverwaltung, die zur Wertsteigerung von Privatvermögen führt, vorliegt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu lösen ist (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH 20.12.2000, 98/13/0236, 98/13/0237).

Ein Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung "*über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht*" (§ 31 BAO zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; siehe auch Stoll, BAO-Kommentar, 421); dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Abgabepflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Maßgeblich ist das Gesamtbild der Tätigkeit (vgl. Doralt/Kauba, EStG, 10. Lieferung, § 23 Tz 103, mwH).

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (VwGH v. 7.11.1978, 2085, 2139/78; VwGH v. 24.2.2005, 2001/15/0159), also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten.

Zur Beurteilung der Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, bieten sich u.a. folgende objektiv erkennbare Kriterien an (vgl. Doralt/Kauba, EStG, 10. Lieferung, § 23 Tz 128):

---

Der Grundstückshandel besteht im Umschichten von Vermögen durch Anschaffung und Veräußerung, während bei der Vermögensverwaltung die Anlage und Nutzung des Vermögens im Vordergrund stehen (VwGH v. 31.5.1983, 82/14/0188).

Jedoch schließen einzelne Zu- und Verkäufe Vermögensverwaltung noch nicht aus.

Ein Gewerbebetrieb liegt demzufolge erst dann vor, wenn die Vermögensumschichtung gegenüber der Vermögensverwaltung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 25.2.2004, 99/13/0171). Maßgeblich ist das Gesamtbild des Einzelfalles (VwGH v. 24.2.2005, 2001/15/0159).

Dabei sind die besonderen Verhältnisse des Grundstücksmarktes zu berücksichtigen; daraus folgt die Notwendigkeit einer mehrjährigen, über den einzelnen Veranlagungszeitraum hinausgehenden Betrachtung (VwGH v. 31.5.1983, 82/14/0188; VwGH v. 26.2.2003, 98/13/0065).

Eine umfangreiche Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeit spricht für gewerblichen Grundstückshandel (VwGH v. 31.5.1983, 82/14/0188).

Eine zahlenmäßige Grenze an An- bzw. Verkaufsvorgängen, ab deren Überschreiten regelmäßig gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, besteht nicht (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 Tz 14.2.2). Nach der herrschenden Meinung in der BRD zur Veräußerung bebauter Grundstücke indiziert die Veräußerung von mehr als drei Objekten im engeren Zusammenhang zum Erwerbsvorgang regelmäßig einen Gewerbebetrieb (Drei-Objekte-Grenze; BFH, BStBl 1995 II 617). Wurden die Grundstücke jedoch bereits mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben, liegt auch schon bei einem Verkauf von zwei Liegenschaften gewerblicher Grundstückshandel vor (BFH, BStBl 2003 II 286).

Die mehrfache Umschichtung von Grundstücken innerhalb verhältnismäßig kurzer Zeit (innerhalb weniger Jahre) spricht für einen Gewerbebetrieb (VwGH v. 7.11.1978, 727, 815/76). Dabei ist in Rechnung zu stellen, dass Grundstücke bei den bestehenden Verhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und unter Bedachtnahme auf ihren meist verhältnismäßig hohen Preis nur in beschränktem Maße umsetzbar sind und daher schon nach der Natur der Sache nicht gleich der üblichen Handelsware laufend, sondern eben nur unregelmäßig und in einer verhältnismäßig geringen Zahl von Fällen erworben und abgesetzt werden können. Daraus folgt zugleich die Notwendigkeit einer über den Veranlagungszeitraum hinausgehenden, mehrjährigen Betrachtung.

Ein zum Vorliegen eines Gewerbebetriebs führender Grundstückshandel kann somit auch dann gegeben sein, wenn zwischen Ankauf und Verkauf der Grundstücke ein längerer Zeitraum liegt.

Nämlichen Grundsätzen ist nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates im besonderem in aufgrund der zentraler Lage als hochpreisig zu qualifizierenden in xx Wien, BGasse 4-6 domizilierten Büroräumlichkeiten in besonderem Maß Rechnung zu tragen.

Aus der Höhe Anschaffungskosten von 395.368,45 € (2005) bzw. von 939.147,85 € (2006) des Objektes in yy Wien, KGasse 3, ergibt sich, dass auch diese Immobilie als in einem höheren Preissegment angesiedelt zu qualifizieren ist.

In der Umwandlung des im Jahr 2006 erworbenen Objektes mit der Topnummer 1b in die Topnummer 1 b neu sowie 1 c ist nach dem Dafürhalten des Senates eine Maßnahme des Bw. auf Erhöhung der Marktgängigkeit der Wohnungen zu erblicken und diese Gestion als planmäßige Verwertung derselben zu erblicken.

Mit anderen Worten ausgedrückt ist die zwischenzeitige Vermietung sämtlicher Objekte, respektive die Veräußerung der Vermietungsrechte als planmäßige Maßnahme zur Überbrückung der zwischen Anschaffung und tatsächlichen Veräußerung der Objekte gelegenen Zeitspanne zu erachten, ohne dass die vordergründige Absicht des Bw. auf Fruchtziehung bestanden hat.

Unter Heranziehung vorgenannter Aspekte ist es daher der Beurteilung der Tätigkeit des Bw. als gewerblicher Grundstückshandel nicht abträglich, dass einerseits der Bw. drei der vorgenannten Objekte BGasse 4-6 erst fünf bzw. sechs Jahre nach deren Anschaffung tatsächlich veräußert hat, andererseits sich das letzte Objekt nach wie vor im Zustand der Vermietung befindet, zumal sich aus deren Beschaffenheit schon zwingend ein als geradezu exquisit zu bezeichnender Kreis präsumtiver Käufer ergibt.

Nämliche Schlussfolgerung greift auch in Bezug auf die vier Jahre nach der Anschaffung veräußerten Objekte, Top 1 a bis Top 1 c in yy Wien, KGasse 3 Platz.

Mit anderen Worten ausgedrückt, vermag sich aus ob genannten Gründe der Senat dem für das Vorliegen einer Vermögensverwaltung ins Treffen geführte Argument der Prüferin, der Konjunktion von Neuwertigkeit und Marktgängigkeit der Objekte im vorliegenden Fall gerade nicht anzuschließen.

Vielmehr geht der erkennende Senat auf Grund des objektiven Gesamtbildes davon aus, dass sowohl die Objekte in der BGasse, als auch die Objekte KGasse trotz zwischenzeitiger Vermietung zur Veräußerung bestimmt waren.

Erwirbt ein Abgabepflichtiger Grundstücke, um diese zu bebauen, und veräußert er diese in nahem zeitlichem Zusammenhang, so kann bereits bei einer geringen Anzahl von Objekten eine gewerbliche Tätigkeit entstehen. Neben der Anzahl der veräußerten Objekte ist auf den Zeitraum zwischen Erwerbs- und Veräußerungsvorgängen Bedacht zu nehmen. Der Ankauf von Grundstücken mit der Absicht, diese möglichst kurzfristig nach Erwerb und Fertigstellung von Gebäuden wieder zu veräußern, spricht für eine gewerbliche Tätigkeit; insbesondere, wenn der Abgabepflichtige seine Tätigkeit werbend an die Allgemeinheit richtet (VwGH 25.3.1999, 94/15/0171); VwGH 20.12. 2000, 98/13/0236, 98/13/0237).

Nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates hat der Bw. auch dem Postulat des gegenüber der Allgemeinheit „Werbend Auftretens“ in ausreichendem Maß Rechnung getragen.

Hierbei ist dem Umstand, dass der Bw. die Immobilien nicht im eigenen Namen feilgeboten hat, – entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz – nicht eine gegen das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels sprechende Bedeutung beizumessen.

Wie bereits an oberer Stelle mehrfach angeführt, ist das Vorliegen, respektive Nichtvorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels nach den Spezifika des Einzelfalls zu beurteilen.

In Anlehnung an diese speziellen Gegebenheiten ist es in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung ob dessen Naheverhältnis zur X Bauträger GmbH nachvollziehbar, sich im Rahmen der Vermarktung der Objekte vorgenannten Unternehmens sowie der Immobilienmakler S und O zu bedienen, anstatt – unter Verursachung weiterer Kosten - im eigenen Namen Inserate zu schalten.

Ergänzend sei angeführt, dass dem erkennenden Senat weder der von der Vertreterin des Finanzamtes erhobene Einwand der nicht ausreichenden Bewerbung der Objekte, noch das Vorbringen, dass der Bw. in der Folge keine weiteren Objekte angeschafft hat, auch nachvollziehbar ist. Ist doch sowohl die Anschaffung weiterer Objekte nach dem Prüfungszeitraum (2006) als auch die Einschaltung von Werbemaßnahmen hinsichtlich der angeschafften Objekte aktenkundig.

Ungeachtet des Umstandes, dass es seitens der Abgabenbehörde erster Instanz verabsäumt worden ist, die Modalitäten einer ausreichender – über die nachweislichen Bemühungen des Bw. hinausgehenden - Bewerbung in schlüssiger Art und Weise darzulegen, kann auch der Umstand, dass der Bw. nach der in den Jahren 2004 bis 2006 erfolgten Tätigung eines Anschaffungsaufwandes in Höhe von 2.995.620,34 € von weiteren Liegenschaftserwerben Abstand genommen hat nicht in der Negierung des zweifelsfreien Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels münden.

Abschließend ist anzumerken, dass angesichts obiger Ausführungen sowie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die (zwischenzeitige) Vermietung einzelner Grundstücke einen Gewerbebetrieb nicht ausschließt (VwGH 28.1.2005, 2002/15/0110).

In diesem Fall zählen auch die vermieteten Grundstücke zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188) und stellen daher ertragsteuerlich deren Anschaffungskosten sofort absetzbare Betriebsausgaben dar.

Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, muss die Absicht des Grundstückshändlers, einzelne Liegenschaften auf Dauer nicht im Umlaufvermögen, sondern im Privat- oder Anlagevermögen zu behalten, um daraus z. B Mieteinkünfte zu erzielen, anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein.

In Entsprechung obiger Ausführungen sind im vorliegenden Fall objektive, für eine vermögensverwaltende Tätigkeit sprechende Umstände nicht nachvollziehbar und ist daher der Berufung in diesem Punkt insoweit Folge zu geben, als einerseits die in den Jahren 2004 und 2005 angefallenen Anschaffungskosten als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, andererseits die im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigten Gebäudeabschreibungen rückgängig zu machen sind.

#### **2.4. Erfassung der verdeckten Ausschüttung X Bauträger GmbH (Einkommensteuer 2005)**

Nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates ist ausgehend von der in der Berufungsentscheidung des UFS vom 4.10. 2011, RV/3849-W/09, getroffenen rechtlichen Schlussfolgerung der gemäß die von oben angeführten Unternehmen an die Sanierungsgemeinschaft SGasse geleistete Entschädigungszahlung von 266.040,71 € eine verdeckte Gewinnausschüttung an den als Geschäftsführer fungierenden Bw. darstellt und in Übereinstimmung mit den in diese Richtung abzielenden Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Schriftsatz vom 8. November 2011 diesem Umstand ertragsteuerlich insoweit Rechnung zu tragen, dass – in Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2005 - die Entschädigungszahlung in vorgenanntem Ausmaß beim Bw. als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu erfassen ist.

#### **2.5. Berücksichtigung nachträglicher Werbungskosten (Einkommensteuer 2005)**

Nach der Bestimmung des § 32 Z 2 dritter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 2 auch:

Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7, und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt die Eigenschaft von Zahlungen als Werbungskosten nicht davon ab, an wen diese Zahlungen geleistet werden, solange sie nur als Ausgaben beurteilt werden können, die mit den Einnahmen in dem in § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 normierten Zusammenhang stehen.

Werbungskosten können demzufolge auch nach Beendigung des Zufließens der Einnahmen erwachsen. Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, dann liegen nachträgliche Werbungskosten vor (VwGH v. 9.11. 1994, 92/13/0280 unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Textziffer 12 zu § 32 EStG 1988).

Nach der im Schrifttum zum EStG 1988 vertretenen Ansicht sind die für die jeweilige Einkunftsart, unter welche die Einkünfte gemäß § 32 EStG 1988 zu subsumieren sind, maßgeblichen Bestimmungen, respektive für diese geltenden Begünstigungen zu beachten (Jakom, 4 Auflage, RZ 1 zu § 32).

In Ansehung vorstehender Ausführungen kommt im Bereich der Werbungskosten das Zufluss-Abflussprinzip zur Anwendung, ein Umstand, der bedeutet, dass der Ansatz (nachträglicher) Werbungskosten exklusiv im Verausgabungszeitpunkt zum Tragen kommt.

Ausgehend von obigen Ausführungen steht zwar einerseits fest, dass der Abfluss der Geldbeträge bei der X Bauträger GmbH erfolgt ist, andererseits aber auch, dass die Verausgabung für den – wie in Punkt 2.4. der genannten Berufungsentscheidung festgestellt – durch diese Gestion der Gesellschaft „ungerechtfertigt bereicherten“ Bw. erfolgt ist.

Demzufolge sind die verausgabten Geldbeträge in Höhe von 266.040,71 € beim Bw. im Jahr 2005 und zwar - spiegelgleich zur ertragsteuerlichen Nichtberücksichtigung des aus der Abschreibung der Mietrechtsablöse resultierenden Absetzbetrages, respektive zur Erfassung der verdeckten Ausschüttung als Einkünfte aus Kapitalvermögen – als nachträgliche Werbungskosten aus dessen vormaliger Vermietungstätigkeit SGasse zu erfassen.

Diese, vom erkennenden Senat gezogene Schlussfolgerung gründet sich sowohl auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 11.3. 1992, 92/13/0030 sowie vom 28.1. 1998, 95/13/0141, als auch auf die Tatsache, dass im Falle des Unterbleibens des Ansatzes nachträglicher Werbungskosten beim Bw. trotz erfolgter Verausgabung der Geldbeträge durch die X Bauträger GmbH und der Zufluss derselben an die Sanierungsgemeinschaft SGasse die

Gestion vorgenannten Unternehmens weder bei diesem selbst, noch beim Bw. ertragsteuerlich verwertbar wäre .

In Ansehung vorstehender Ausführungen war dem Eventualantrag des Bw. Rechnung zu tragen.

## **2.6. Endgültige Festsetzung der Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005**

Wie aus dem Verwaltungsgeschehen ersichtlich, wurden die angefochtenen Bescheide betreffend die Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

Nach der Bestimmung des § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

In Ansehung der Tatsache, dass die diesbezüglichen Bescheide eine Begründung für die Vorläufigkeit nicht enthalten und auch seitens der Vertreterin des Finanzamtes, die Gründe für die vorläufige Festsetzung im Zeitpunkt der mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr nachvollziehbar waren, andererseits auch aus der Aktenlage keine gegen die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005 sprechende Ungewissheiten ersichtlich sind, waren vorgenannte Abgaben gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festzusetzen.

## **3. Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie jener aus Vermietung und Verpachtung sowie Ansatz von Einkünften aus Kapitalvermögen**

In Ansehung der in den Punkt 2.1. bis 2.5. der Berufungsentscheidung gezogenen Erwägungen waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2001 bis 2005 sowie jene aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2005 folgender Maßen zu berechnen bzw. Einkünfte aus Kapitalvermögen zum Ansatz zu bringen.

### **3.1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2001 bis 2005**

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erklärung bzw. laut BE (in ATS/€)	- <b>3.020.036.-</b>	<b>2.130,06</b>	<b>- 337.642,66</b>	- <b>1.149.011,81</b>	<b>37.780,90</b>

### **3.2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2004 und 2005**

	<b>2004</b>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung bzw. laut BE (in €)	<b>389.942,86</b>
	<b>2005</b>

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung	-10.504,31
zuzüglich AK für Statue	90.000,00
nachträgliche Werbungskosten SGasse	-266.040,71
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE	<b>-186.545,02</b>

### 3.3. Einkünfte aus Kapitalvermögen 2005

	<b>2005</b>
Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Erklärung (in €)	0,00
Ansatz verdeckte Ausschüttung laut Punkt 2.4. der BE	266.040,71
Einkünfte aus Kapitalvermögen laut BE (in €)	<b>266.040,71</b>

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 30. November 2011