

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/1/28 2002/15/0110

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.01.2005

## **Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## **Norm**

BAO §126 Abs1;

BAO §126 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3;

EStG 1988 §23 Z1;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs3;

LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;

LiebhabereiV 1993 §1 Abs2;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz LL.M., über die Beschwerde des R in F, vertreten durch MMag. Dr. Wolfgang Wesener, Wirtschaftsprüfer in 8010 Graz, Rosenberggürtel 21/4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat I) vom 19. April 2002, RV 635/1-8/01, betreffend Einkommensteuer 1995 bis 1999, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Im Zuge einer ab 25. April 2001 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf die Prüferin die Feststellung, der Beschwerdeführer habe im Jahr 1995 ein landwirtschaftliches Grundstück in S gekauft. Dieses sei in der Folge in Bauland umgewidmet und parzelliert worden. Der Beschwerdeführer habe bis 1999 die Parzellen mit einer Ausnahme abverkauft. Auf dieser einen verbleibenden Parzelle habe er ein Objekt mit vier Wohneinheiten gebaut, welche er seit 1999 vermietet. Im Jahr 1999 sei den Mietern einer Wohneinheit gegen den Preis von 170.000 S die Option eingeräumt

worden, diese Wohneinheit innerhalb von 10 Jahren zu kaufen. Der An- und Verkauf der Grundstücke stelle nach Ansicht der Prüferin einen gewerblichen Grundstückshandel dar. Nach den Angaben des Beschwerdeführers bestehe die Absicht, die vermieteten Wohneinheiten zu veräußern. Eine Wohneinheit sei bereits im Jahr 1999 verkauft worden. Daher zähle auch das der Vermietung zugeführte Objekt zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes. Im Zuge der Prüfung habe der Beschwerdeführer Unterlagen vorgelegt, aus denen sich für die Jahre 1995 bis 1999 die Abgabenbemessungsgrundlagen ergäben (Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe: 1995: -1.963.054 S; 1996: -532.957 S; 1997: 1.195.056 S; 1998: 240.113 S; 1999: 130.320 S).

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Einkommensteuerbescheide mit Ausfertigungsdatum 27. September 2001.

In der Berufung gegen diese Bescheide brachte der Beschwerdeführer vor, seine Haupttätigkeit sei die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft. Im Jahr 1995 habe er ein Grundstück im Ausmaß von 7.584 m<sup>2</sup> erworben. Nach der Aufteilung in drei Parzellen habe er ab 1995 einzelne "Miteigentumsanteile" verkauft. Da nicht alle unbebauten "Miteigentumsanteile" hätten verkauft werden können, habe er im Jahr 1998 begonnen, ein Reihenhaus mit vier Wohneinheiten zu errichten. Das Gebäude sei 1999 fertig gestellt worden. Eine Wohneinheit habe er 1999 verkaufen können, die restlichen drei Wohneinheiten seien vermietet, wobei für ein Objekt dem Mieter entgeltlich eine Kaufoption eingeräumt worden sei. Da aus Sicht des Beschwerdeführers aus dem Grundstückshandel für den Zeitraum bis 1999 kein Gewinn habe erzielt werden können, habe er daraus keine "Einkünfte" erklärt. Er habe lediglich ab 1999 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei einvernehmlich davon ausgegangen worden, dass der Grundstückshandel und die Vermietung zusammen als gewerbliche Tätigkeit zu werten seien. Über die Gewinnermittlungsart sei nicht gesprochen worden. In der Besprechung vom 26. Juni 2001 habe der Prüfer eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für den Grundstückshandel angefordert, welche in der Folge übergeben worden sei. Der Prüfer habe sodann eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG für die gesamte gewerbliche Tätigkeit vorgenommen (Zusammenrechnung der für die Vermietung erstellten Überschussrechnung mit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aus dem Grundstückshandel). Diese Vorgangsweise berücksichtige nicht die Wahlfreiheit des Beschwerdeführers hinsichtlich der Gewinnermittlungsart und führe zu steuerlich unzulässigen Auswirkungen. Im Rahmen der Überschussrechnung für Zwecke der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei für das Gebäude AfA geltend gemacht worden. Nach den vom Beschwerdeführer unbestrittenen Feststellungen des Prüfers sei das Gebäude aber Teil des Grundstückshandels; als solches zähle es zum Umlaufvermögen (während es bisher als Anlagevermögen behandelt worden sei), sodass bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Herstellungskosten des Gebäudes Betriebsausgaben wären. Zudem wäre ein Investitionsfreibetrag für die Herstellungskosten anzusetzen. Für die Vermietung habe der Beschwerdeführer eine doppelte Buchhaltung geführt und daraus für steuerliche Zwecke eine Überschussrechnung abgeleitet. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führe zu extremen Ergebnissen: In den Jahren der Anschaffung von Gründstücken zu hohen Verlusten, bei der Veräußerung der Grundstücke aber zu hohen Einnahmen. Dazu komme, dass die in den Jahren 1995 und 1996 angefallenen Verluste aufgrund der gesetzlichen Verlustvortragssistierungsregel des § 117 Abs 7 EStG nicht mit dem Gewinn 1997 verrechnet werden könnten. Die Einkommensteuer des Jahres 1997 sei nur auf diesen Umstand zurückzuführen. Es werde daher beantragt, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG vorzunehmen und auf der Basis dieser Gewinnermittlung die Steuer festzusetzen. Unter einem legte der Beschwerdeführer Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 1995 bis 1999 vor.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sei nur vorzunehmen, wenn entweder Buchführungspflicht bestehe oder freiwillig Bücher geführt würden. Der - nicht buchführungspflichtige - Beschwerdeführer könne insofern zwischen den Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG wählen, als er eine Buchführung einrichte oder nicht. Eine von ihm geführte Tabelle, die lediglich Einnahmen und Ausgaben für die Jahre 1995 bis 1998 in nicht immer fortlaufender Reihenfolge enthalte ("nicht getrennt nach Jahren") stelle keine ordnungsgemäße Buchführung iSd § 4 Abs 1 EStG dar, zumal nicht einmal bloße Bestandsübersichten am Schluss des Wirtschaftsjahres, eine Eröffnungsbilanz, ein Kassabuch oder ein Verzeichnis der ausstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten geführt worden seien. Da im Wesentlichen nur Betriebseinnahmen und -ausgaben aufgezeichnet worden seien, sei das

Wahlrecht zugunsten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG ausgeübt worden. Im Übrigen seien auch diese Besteuerungsgrundlagen nicht offen gelegt worden. Eine nachträgliche Änderung der Gewinnermittlungsart sei nicht zulässig.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Beschwerdeführer vor, bis zur abgabenbehördlichen Prüfung habe er für den Grundstückshandel weder eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 noch eine solche nach § 4 Abs 3 EStG geführt. Aus der freien Erfassung der Einnahmen und Ausgaben habe sich für ihn ergeben, dass dieser Grundstückshandel keinen steuerlichen Gewinn abwerfe. Dieser Umstand sei auch durch die Betriebsprüfung bestätigt worden, indem festgestellt worden sei, dass aus der Summierung der Ergebnisse der Jahre 1995 bis 1999 ein Gesamtverlust von 930.522 S entstanden sei. Im Falle eines Ausgleiches mit positiven Einkünften, welche er allerdings als Landwirt nicht habe, hätte er vermutlich den Nachweis erbringen müssen, dass eine gewerbliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht vorliege. Eine Gewinnermittlung sei daher für den Beschwerdeführer nicht erforderlich gewesen, er habe eine solche nicht erstellt. Für die Vermietung sei hingegen mit einem Standard-Buchhaltungssoftwareprogramm eine doppelte Buchführung erstellt worden. Für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei daraus eine Überschussermittlung abgeleitet und den Steuererklärungen zugrunde gelegt worden. Die nunmehr mit der Berufung vorgelegten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen würden ordnungsgemäße Besteuerungsgrundlagen ausweisen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer aus, die Qualifikation des Grundstückskaufes mit der Parzellierung und dem anschließenden Verkauf als gewerblicher Grundstückshandel werde "einvernehmlich anerkannt". Bekämpft werde nur der Umstand, dass dem Antrag, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG vorzunehmen, nicht entsprochen worden sei. Der Unternehmer habe das Wahlrecht hinsichtlich der Gewinnermittlungsart.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, wobei für 1999 die Einkünfte um einen bislang als AfA für die vermieteten Wohneinheiten abgesetzten Betrag von 84.212 S erhöht wurden. Die Wahl der Gewinnermittlung werde durch die Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung getroffen. Der Beschwerdeführer habe im Vorlageantrag ausgeführt, dass er keine Gewinnermittlung durchgeführt habe. Daraus ergebe sich aber, dass er dem vorgenannten Erfordernis (Führung von Büchern) nicht entsprochen haben könne. Die nachträgliche Erfassung von Beständen, Forderungen und Außenständen erfülle nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung. Mangels Erfüllung dieser Voraussetzungen sei für den Beschwerdeführer dieses grundsätzliche Wahlrecht nicht ausübbar gewesen. Der Gewinn sei nach § 4 Abs 3 EStG zu ermitteln, wie dies der Beschwerdeführer im Zuge der Einreichung seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die von ihm auf der Grundlage der in der Berufungsvorentscheidung beschriebenen Excel-Tabellen erstellt worden sei, gemacht habe. Diese stellten jedoch keine Aufzeichnungen dar, die laufend einen Überblick über den Stand des Vermögens und des Erfolges ermöglichten, wie sie der Betriebsvermögensvergleich erfordere. Die in Rede stehende Tätigkeit des Beschwerdeführers stelle insgesamt einen gewerblichen Grundstückshandel dar. Er umfasse auch die vermieteten Liegenschaften, sodass auch die Ergebnisse der Vermietung im Gesamtergebnis des Gewerbetriebes ihren Niederschlag fänden. Ein einheitlicher Gewerbetrieb sei aus folgenden Gründen anzunehmen: Die Wohneinheit Top 1 in dem vom Beschwerdeführer errichteten Gebäude sei bereits 1999 verkauft worden. Bezuglich einer weiteren Wohneinheit sei den Mietern eine Kaufoption eingeräumt worden. Darüber hinaus stehe fest, dass der Beschwerdeführer beabsichtige, auch die beiden anderen der insgesamt vier Wohneinheiten zu verkaufen. Es sei davon auszugehen, dass die Liegenschaften trotz der zwischenzeitigen Vermietung zur Veräußerung bestimmt seien. Die vermieteten Objekte seien daher auch Umlaufvermögen des Grundstückshandelsbetriebes. Solcherart könne keine AfA (84.212 S) geltend gemacht. Zudem stehe auch kein Investitionsfreibetrag zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer bringt vor, der Handel mit unbebauten Grundstücken einerseits und die nachfolgende Errichtung und Verwertung eines Wohngebäudes anderseits seien getrennte Betätigungen. Die Errichtung und Verwertung eines Wohngebäudes könne nicht Teil des gewerblichen Grundstückshandels sein. Für die letztgenannte Betätigung habe der Beschwerdeführer ein eigenes Rechnungswesen in Form einer doppelten Buchhaltung eingerichtet. Die Vorgänge seien auf eigenen Bankkonten verbucht worden. Für die dem gewerblichen Grundstückshandel entnommenen und zur Errichtung und Verwertung des Wohngebäudes verwendeten Grundstücke

"wurde ein

angemessener Kaufpreis vom Betrieb Errichtung ... an den Betrieb

Handel ... bezahlt."

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Der Beschwerdeführer hat unbebaute Grundflächen zum Zwecke des Weiterverkaufes erworben. Auf einem Grundstück, das er zunächst nicht verkaufen konnte, errichtete er ein Gebäude mit vier Wohneinheiten, die unbestritten ebenfalls verkauft werden sollten. Eine Wohneinheit wurde bereits im Jahr der Fertigstellung des Gebäudes verkauft, für eine weitere entgeltlich eine Kaufoption eingeräumt. Im Hinblick darauf, dass alle Liegenschaften für den Verkauf bestimmt waren, konnte die belangte Behörde unbedenklich von einem einheitlichen Gewerbebetrieb in Form des gewerblichen Grundstückshandels ausgehen. Daran ändert nichts, dass Wohneinheiten, solange es nicht gelungen ist, sie zu verkaufen, vermietet werden. Unmaßgeblich ist im gegebenen Zusammenhang auch, dass für die Vermietung ein eigenes Rechenwerk erstellt wurde und die Mieteinnahmen auf eigenen Bankkonten erfasst wurden.

Einer Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen, der Beschwerdeführer habe sich selbst einen Kaufpreis gezahlt, als er sich entschlossen habe, das Grundstück, für welches er zunächst keinen Käufer gefunden habe, zu bebauen, kann sich der Verwaltungsgerichtshof enthalten, weil es sich bei diesem Vorbringen um eine Neuerung handelt.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, der gewerbliche Grundstückshandel sei trotz eines Gesamtverlustes und objektiver Nichteignung zur Erzielung von "Überschüssen" von der Behörde zu Unrecht nicht als Liebhaberei, sondern als Einkunftsquelle eingestuft worden.

Auch mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufgezeigt. Abgesehen davon, dass erst nach Beendigung des Betriebes festgestellt werden könnte, dass er zu einem "Gesamtverlust" geführt hat, bedeutet ein solcher - unabhängig davon, ob die Betätigung unter Abs 1 oder Abs 2 des § 1 der LVO 1993 fällt - nicht zwangsläufig, dass kein Einkunftsquelle vorliegt. Im Übrigen hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren kein konkretes Vorbringen betreffend Liebhaberei erstattet.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, mangels Vorliegens ordnungsgemäßer Aufzeichnungen für den Gewerbebetrieb hätte die belangte Behörde die Steuerbemessungsgrundlagen schätzen müssen. Im Bereich der betrieblichen Einkünfte sei als allgemeine Gewinnermittlungsart der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG vorgesehen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0112, ausführt, habe die Behörde im Einzelfall zu begründen, warum sie vom Betriebsvermögensvergleich abweiche.

Gemäß § 184 Abs 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, 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.

Abgesehen von dem Teilbereich, den der Beschwerdeführer vor der abgabenbehördlichen Prüfung als Betätigung qualifiziert hat, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG führe, hat der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall hinsichtlich seines Gewerbebetriebes in den Streitjahren für steuerliche Zwecke weder Bücher noch Aufzeichnungen geführt. Die im angefochtenen Bescheid angesprochenen Excel-Tabellen, in denen, wie sich dies aus der Berufungsvorentscheidung ergibt, in nicht chronologischer Reihenfolge Einnahmen und Ausgaben betreffend den An- und Verkauf von Gründstücken erfasst worden sind, stellen weder eine Buchführung noch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd § 126 Abs 2 BAO dar. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde die Betätigung des Beschwerdeführers als Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) qualifiziert, sodass die Behörde vor die Aufgabe gestellt war, die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen. Wenn der Beschwerdeführer im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung auf Verlangen der Prüferin eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt und vorgelegt hat, hat er damit nicht sein Wahlrecht betreffend einer bestimmten Gewinnermittlungsart ausgeübt.

Im Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 95/14/0112, führt der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit einer (Voll)Schätzung der Behörde aus, der Betriebsvermögensvergleich sei die allgemeine Gewinnermittlungsart für betriebliche Einkünfte, die Behörde habe jeweils zu begründen, warum sie im Einzelfall davon abweichend bei der Schätzung die Grundsätze des § 4 Abs 3 EStG heranziehe. In einer solchen Begründung habe die Behörde

insbesondere aufzuzeigen, dass auch die Schätzung nach den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im konkreten Einzelfall in der Lage sei, zu einem der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechenden Besteuerungsergebnis zu führen.

Auch für den Beschwerdefall ist von Bedeutung, dass der Betriebsvermögensvergleich die allgemeine Gewinnermittlungsart ist. Da der Beschwerdeführer nicht durch in den Veranlagungsjahren geführte Aufschreibungen für seinen Gewerbebetrieb die Wahl zwischen der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 1 und jener nach § 4 Abs 3 EStG getroffen hat, gibt das Gesetz keine Handgabe dafür, dem Begehr des Beschwerdeführers, den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, nicht zu entsprechen.

Da die belangte Behörde dies verkannt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI. II 333/2003.

Wien, am 28. Jänner 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2002150110.X00

**Im RIS seit**

16.03.2005

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)