



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Ernst Bauer, Stefanie Toifl und Michael Fiala über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1997 nach der am 9. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1992 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1992 wird abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 1993, 1994, 1995 und 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1993, 1994, 1995 und 1996 werden abgeändert.

Die Abgabenfestsetzung für die Jahre 1992 bis 1996 erfolgt weiterhin vorläufig.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in € und ATS) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit der mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbeträge an Einkommensteuer 1993, 1994, 1995 und 1996 sind aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Zahnarzt und bezog im streitgegenständlichen Zeitraum auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Bericht über das Ergebnis einer Prüfung der Aufzeichnung gemäß § 151 Abs. 3 BAO betreffend die Jahre 1992 bis 1996 stellte der Prüfer u.a. in Punkt C. Vermietung und Verpachtung Tz 24 und in Punkt D. Sonstige Einkünfte Tz 29 Folgendes fest:

„Tz. 24 Herstellungsaufwand L.gasse:

In den Instandsetzungsaufwendungen (1/10-Absetzungen) 1989 bis 1992 in Höhe von S 12.735.000,- sind Herstellungsaufwendungen für Geschäftslokalumbau, Lifteinbau und Dachbodenausbau von S 4.700.000,- enthalten (das sind 36,91%). Die Instandsetzungsaufwendungen sind entsprechend zu kürzen und die Herstellungsaufwendungen mit einem Satz von 2 % ab dem Jahr 1992 abzusetzen. Mangels Förderungszusage für den Dachbodenausbau kommt eine 1/15-Absetzung nach Ansicht der Bp. nicht in Betracht. Ein Betrag von weiteren S 235.000,- werden als Herstellungskosten für Einrichtungen der Dachgeschoßwohnung auf 10 Jahre verteilt abgesetzt.“

Es folgt im Bericht die rechnerische Darstellung der Änderungen laut Betriebsprüfung.

„Tz 29 Wohnungsverkäufe 1992 u. 1993, Spekulationsgewinn:

Bezüglich Wohnungsverkäufe 1992 bzw. 1993 wurde ein Spekulationsgewinn gem. § 30/2 EStG bisher nur vom Grundanteil berücksichtigt, da vom Abgabepflichtigen betreffend den verkauften Wohnungen von einem selbst hergestellten Gebäude (Entstehen eines wirtschaftlich neuen Wirtschaftsgutes durch Umbaumaßnahmen) ausgegangen worden ist. Da die entsprechenden Sanierungen der Wohnungen als Instandsetzungsaufwand zu qualifizieren sind, ist in den Spekulationsgewinn auch der Gebäudeanteil miteinzubeziehen. Der anteilig auf die einzelnen Wohnungen entfallende Instandsetzungsaufwand kann von den erzielten Verkaufserlösen abgezogen werden. Der Spekulationsgewinn neu beträgt daher 1992 S 2.434.818,66 und 1993 S 826.743,49. Weiters kann die nicht verrechenbare Vorsteuerberichtigung von S 227.675,96 abgezogen werden.“

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahmebescheiden gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992, 1994, 1995, 1996 und Einkommensteuer 1992 bis 1996 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende vorläufige Sachbescheide.

Mit Schriftsatz vom 13. Oktober 1999 erhob der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1996 Berufung und führte in seiner nach Fristverlängerung nachgereichten Berufungsbegründung vom 7. Februar 2000 wie folgt aus:

Betreffend Herstellungsaufwand – 1/15 Absetzung verweist der Bw. darauf, dass in den Jahren 1989 bis 1992 für den Dachausbau Herstellungskosten in Höhe von rund ATS 4.200.000,00 angefallen seien. Dieser Herstellungsaufwand sei auf 10 Jahre verteilt abgesetzt worden. Dies mit Bezug auf § 28 Abs. 3 EStG 1988 in Zusammenhang mit Mietzinserhöhungen, wobei die Verteilung jedoch irrtümlich auf 10 statt auf 15 Jahre vorgenommen worden sei, da keine Mietzinserhöhungen erfolgt seien. Die Betriebsprüfung habe die Absetzung gem. § 28 Abs. 3 EStG 1988 mangels endgültiger Förderungszusage nicht anerkannt.

Gemäß § 28 Abs. 3 Z 2 EStG könnten Herstellungsaufwendungen gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz vorliege. Es müsse keine tatsächliche Förderung erfolgen. Ausreichend sei, dass eine Förderungszusage vorliege. Die Förderungszusage gelte als Zeichen dafür, dass die zuständigen Magistrate der Stadt Wien (MA 50 und MA 25) bestimmte Sanierungsprojekte als förderungswürdig ansehen würden. Im gegenständlichen Fall wäre bereits im Rahmen der Betriebsprüfung vom Bw. vorgebracht worden, dass die zur Bearbeitung zuständigen Magistratsabteilungen die Sanierungsmaßnahmen für das Objekt L.gasse als förderungswürdig erachtet hätten. Da der Wohnhaussanierungsfonds jedoch zum Zeitpunkt des Ansuchens um Förderungszusage keinerlei Mittel zur Verfügung gehabt habe (gemäß einem Aktenvermerk der MA 50 – siehe Beilage – sei ein Zeithorizont von rund 2 – 3 Jahren als realistisch erachtet worden; siehe auch beigelegtes Schreiben der MA 50 vom 23. Mai 1989), wäre seitens des Bw. auf eine endgültige, formale Förderungszusage verzichtet worden.

Sinn und Zweck für das Erfordernis einer Förderungszusage durch die zuständige Magistratsabteilung sei, dass die Finanzverwaltung nicht in jedem Einzelfall prüfen müsse, ob bestimmte Sanierungsmaßnahmen förderungswürdig seien (vgl. Kohler, SWK 1989, A, S 307). Die zuständigen, fachkundigen Magistratsabteilungen prüften somit die Förderungswürdigkeit der geplanten Sanierungsmaßnahmen und die Finanzverwaltung setze schließlich für die steuerliche Beurteilung auf der Entscheidung der zuständigen Behörden auf. Die Genehmigung der Förderungszusage durch den Wohnbauförderungsbeirat bzw. durch die Wiener Landesregierung sei letztlich nur der abschließende formale Akt, der auf den materiellen Ergebnissen der Überprüfung der Förderungswürdigkeit durch die zuständigen Fachbereiche (Magistrate 25 und 50) basiere.

Der Steuergesetzgeber wolle mit den Begünstigungen in § 28 Abs. 3 EStG förderungswürdige Sanierungsvorhaben steuerlich entlasten. Genau diese Förderungswürdigkeit wäre jedoch von den zuständigen Behörden bereits festgestellt worden (siehe Beilagen):

- Empfehlungsschreiben des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds vom 24. März 1987 (Empfehlung gemäß § 4 Abs. 3 WSG VO).
- Genehmigter Vergabevorschlag des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds vom 31. August 1988.
- Stellungnahme der MA 25 vom 13. Februar 1989 (Unter Punkt 8.0 – Schlussbemerkung – werde die Sanierungswürdigkeit bestätigt.)
- Schreiben der MA 50 vom 25. Jänner 2000.

Mit dem Schreiben vom 25. Jänner 2000 bestätige somit die Magistratsabteilung 50 nochmals die Förderungswürdigkeit des Projektes L.gasse. Die rein formelle und erfahrungsgemäß unproblematische Zusage könne jedoch nicht mehr erteilt werden, da die die Förderung genehmigenden Gremien (Wohnbauförderungsbeirat, Landesregierung) nachträglich nicht mehr befasst werden könnten.

Auch die Sicherstellung der Finanzierung der Sanierungsmaßnahmen wäre nach Bestätigung der Förderungswürdigkeit des Projektes als unproblematisch anzusehen gewesen. Die wesentliche Hürde zur Erlangung der Förderungszusage stelle demnach die Bestätigung der Förderungswürdigkeit durch die fachlich zuständigen Behörden dar. Diese (materielle) Förderungswürdigkeit wäre, wie oben ausgeführt, in mehreren Stellungnahmen und Empfehlungen der zuständigen Behörden bestätigt worden. Es liege somit ein förderungswürdiges Sanierungsprojekt vor, welches der Steuergesetzgeber mit der beschleunigten Absetzung von Herstellungskosten gemäß § 28 Abs. 3 EStG steuerlich begünstigen habe wollen.

Das undifferenzierte Abstellen auf die formelle Förderungszusage werde dem konkreten Sachverhalt in keinsten Weise gerecht, da das Förderungsverfahren nicht in einem vorzeitigen Stadium abgebrochen worden wäre, sondern erst nachdem der Fonds aus Liquiditätsgründen die Zuteilung der finanziellen Mittel erst für einen so späten Zeitpunkt in Aussicht gestellt habe, welcher für den Bw. ein zeitgerechtes Durchführen der Sanierungsmaßnahmen nicht ermöglicht hätte. Zu diesem Zeitpunkt wäre aber die Förderungswürdigkeit bereits festgestanden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher von nach dem Wohnhaussanierungsgesetz förderungswürdigen Sanierungsmaßnahmen auszugehen, welche auf 15 Jahre abgesetzt werden könnten.

Zum von der Großbetriebsprüfung in Tz 29 des Prüfungsberichtes festgestellten Spekulationsgewinn wurde ausgeführt, dass in den Jahren 1992 bzw. 1993 vier Wohnungen

der Liegenschaft L.gasse veräußert worden seien (1992: Top 12a, 31 und 33; 1993: Top 26). Bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes sei die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG angewendet worden. Daher seien nur jene stillen Reserven der Spekulationsbesteuerung unterworfen worden, welche anteilig auf den Grund und Boden fallen würden. Die Betriebsprüfung vertrete die Meinung, dass die Sanierung der Wohnungen als Instandsetzung zu qualifizieren und somit die Befreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG nicht anzuwenden sei. Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 unterlägen Einkünfte aus der Veräußerung eines Grundstückes (Gebäudes) als Einkünfte aus Spekulationsgeschäft der Einkommensteuer, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre betrage. Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 seien selbst hergestellte Gebäude von der Besteuerung ausgenommen. Dies gelte jedoch nicht für Grund und Boden. Als Einkünfte aus Spekulationsgeschäft seien somit nur Veräußerungsgewinne angeschaffter Wirtschaftsgüter zu erfassen. Hergestellte Wirtschaftsgüter könnten nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes sein.

Werde ein bereits als solches verwendbares Gebäude gekauft und würden in der Folge Herstellungsvorgänge (z.B. Umbau, Aufbau, Zubau) gesetzt, so könne dieses Gebäude grundsätzlich dennoch Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes sein (siehe Pkt. 3.2. Abs 5 SpekRL). Entstehe durch die Herstellungsaufwendungen jedoch wirtschaftlich ein neues Wirtschaftsgut, komme mangels Nämlichkeit kein Spekulationstatbestand in Betracht (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG Handbuch, § 30, Tz 23). Entscheidend sei also die Frage, ob durch den kompletten Umbau des verfahrensgegenständlichen Objektes ein neues Wirtschaftsgut geschaffen worden sei, also die Wesensart des Gebäudes geändert worden sei.

Durch die Umbauarbeiten am Objekt L.gasse sei die Wesensart und die Verkehrsgängigkeit zweifelsohne geändert worden. Feuchte, desolate und kaum vermietbare Räume seien unter erheblichem finanziellen Aufwand in moderne Wohneinheiten umgebaut worden. Auch der erstmalige Einbau einer Aufzugsanlage unterstreiche die ganz neuartige Gestaltung des Gebäudes, nämlich in eine Wohnanlage im gehobenen Bereich.

Vor der Sanierung habe ein „Wohnhaus“ vorgelegen, welches als solches (nämlich als Wohnhaus zum Wohnen) nicht mehr verwendbar gewesen wäre. Dies zeige sich auch daran, dass die Baupolizei aufgrund des schlechten Zustandes einiger Gebäudeteile bescheidmäßig die Instandsetzung angeordnet habe und Ersatzvornahmen angedroht worden seien. Weiters zeige eine Fotodokumentation, welche schon im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei, den eindeutig desolaten und unvermietbaren Zustand des Sanierungsobjektes vor Sanierung. Somit gehe aber auch Punkt 3.2. Abs. 5 SpekRL ins Leere, der von einer Verwendbarkeit (als Wohnhaus) auch vor den Umbauarbeiten ausgehe. Feuchte, desolate und verwahrloste Räumlichkeiten seien unter Umständen bestenfalls als Abstellräume (und dies

nur bedingt) verwendbar. Von Wohnräumen nach dem Verständnis eines österreichischen Normalbürgers könne zweifelsohne nicht die Rede sein.

Auch habe der VwGH in einem Erkenntnis zu § 18 Abs. 1 Z 3 EStG (VwGH 20.4.1982, 82/14/37) die Ansicht vertreten, dass von einer Errichtung auszugehen sei, wenn an einem Objekt, dessen Zustand im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Steuerpflichtigen derart gewesen wäre, dass es überhaupt nicht (bzw. nicht mehr) als Wohnobjekt angesehen werden habe können, entsprechende Baumaßnahmen durchgeführt worden seien.

Zusammenfassend sei also festzuhalten, dass sich die Wesensart und Verkehrsgängigkeit des verfahrensgegenständlichen Objektes derart geändert habe, dass nicht mehr für Wohnzwecke verwendbare Räume zu für Wohnzwecke geeignete Wohnungen umgebaut worden seien. Es sei somit von einem neu geschaffenen Wirtschaftsgut auszugehen, weshalb bei Veräußerung dieser Wohneinheiten die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anzuwenden sei.

Der Betriebsprüfer führt in seiner Stellungnahme zur Berufung betreffend Herstellungsaufwand und der 1/15 Absetzung aus, Voraussetzung sei die Gewährung oder die Zusage von Subventionen. Ohne Subventionszusage sei ein Dachbodenausbau als Herstellungsaufwand auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Da keine Förderungszusage nach den entsprechenden Gesetzen, sondern nur eine Förderungsempfehlung des Stadterneuerungsfonds über die beantragten Sanierungsmaßnahmen unter bestimmten zu erfüllenden Auflagen vorgelegen sei, sei im Zuge der Betriebsprüfung der Stadterneuerungsfonds (MA 50) kontaktiert worden, um Näheres über das Verfahren zur Erlangung einer Förderungszusage in Erfahrung zu bringen. Dabei sei der Betriebsprüfungsabteilung mitgeteilt worden, dass es sich bei einer Förderungsempfehlung nur um den ersten Schritt zur Erlangung einer Förderungszusage handle, keinesfalls jedoch könne aus einer Empfehlung irgendein Rechtsanspruch auf Förderung abgeleitet werden. Eine Förderungszusage bedürfe insbesondere der Bestellung eines externen Prüfers, dessen Prüfbericht von Wohnbauförderungsbeirat und Wiener Landesregierung genehmigt werden müsse. Diese Genehmigung sei in der Regel an eine Mehrzahl von Auflagen (z.B. gewisse Kostenobergrenzen, Bestellung eines Bauaufsichtsorganes, strenge Funktionstrennung Bauaufsicht und Bauausführung, Mietzinsklauseln bzw. Mietzinsobergrenzen, Verfahren vor der Schlichtungsstelle) geknüpft, die nach Aussprache einer grundsätzlichen Förderungswürdigkeit mittels Empfehlung auch die tatsächliche Förderungswürdigkeit sicherstellen sollen. Wenn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise allein die Förderungswürdigkeit für die Anwendung des § 28 Abs. 3 EStG maßgeblich sein sollte, müsste nach Ansicht der Betriebsprüfung jedoch auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Einhaltung der Auflagen Grundlage für eine Förderung sein. Dies sei jedoch bei einer

Sanierung ohne Förderungszusage (z.B. gäbe es dann keine Mietzinsklausel, nach der der Förderungswerber sich auf die Dauer der Förderung bereit erkläre, den Mietern des sanierten Hauses als Hauptmietzins nur die zur Deckung des Annuitätendienstes für ein WSG-Darlehen zuzüglich der Beträge der Finanzierung notwendiger Erhaltungsarbeiten vorzuschreiben) nicht der Fall. Ohne Einhaltung dieser Auflagen entstehe auch kein Rechtsanspruch auf Förderung, dessen formelle Zusage durch die MA 50 in Form eines Vertrages, der den Anspruch begründe, ergehe.

Aus dem Schreiben der MA 50 vom 25. Jänner 2000 gehe hervor, dass eine Förderungszusage nicht vorliege und auch nachträglich nicht mehr erteilt werden könne. Des Weiteren beziehe sich die Förderungsempfehlung bzw. der Antrag auf Förderung auf eine Sockelsanierung des Hauses. Tatsächlich saniert wäre jedoch in einem wesentlich geringeren Umfang (beantragt für eine Förderung wären Baukosten von ca. S 30 Mio. worden, tatsächlicher Instandsetzungs- u. Herstellungsaufwand der Jahre 1989 bis 1992 seien jedoch nur S 12,7 Mio. gewesen) worden. Somit beziehe sich die Förderungswürdigkeit nicht auf die tatsächlich durchgeführten Sanierungsmaßnahmen. Eine Förderungszusage, bei der für ein bestimmtes Sanierungskonzept zahlenmäßig der Förderungsumfang, die Finanzierung und die Förderung dazu ganz konkret feststehen müssten, könne sich nicht auch auf andere als die beantragten Sanierungsmaßnahmen beziehen. Die förderungswürdigen Sanierungsmaßnahmen, die der Gesetzgeber mit der beschleunigten Absetzung gemäß § 28 Abs. 3 EStG steuerlich habe begünstigen wollen, lägen daher nicht vor.

Zum Berufungspunkt „Spekulationsgewinn“ nimmt der Prüfer insofern Stellung, als er darauf verweist, dass in einem Verfahren nach § 18 MRG wegen Erhöhung der Hauptmietzinse ein Sachverständiger beauftragt worden wäre, ein Gutachten zu erstatten, ob die beantragten Arbeiten notwendige Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten darstellten. Hieraus gehe aufgrund eines Befundes in etwa der Zustand des Hauses und die seit dem Jahre 1979 getätigten Aufwendungen (gewisse durch die MA 25 vorgeschriebene Ersatzvornahmen, Herstellen einer Gaszuleitung, Ausschleifen von Kaminen, Behebung von Rohrgebrechen und Dachschäden, erforderliche Elektroarbeiten, Austausch vorhandener Holzfenster gegen Kunststofffenster, Malerarbeiten, Baumeisterarbeiten an Fassaden u. Lichthöfen, Mauertrockenlegungsarbeiten, neues Eternitdach, weiters ein Lifteinbau, Änderung des Hauseinganges bzw. Umbau eines Geschäftslokales sowie der Dachbodenausbau) hervor. Aufgrund des Gutachtens seien vorerst etwa S 8 Mio. als Erhaltungsarbeiten qualifiziert worden, vom Bezirksgericht letztendlich S 5,1 Mio als notwendiger Erhaltungsaufwand anerkannt worden. In den verkauften Wohnungen Top 26 im 3. Stock und Top 33 im 4. Stock sei ein Bad hergestellt worden. Betreffend Top 12a (Kategorie C) im 1. Stock seien keine baulichen Änderungen durchgeführt worden, betreffend Top 31 (Kategorie C) im 4. Stock sei

es zu keiner baulichen Zusammenlegung mit Top 32 gekommen. Im Dachgeschoß seien zwar 8 neue Wohnungen hergestellt, aber von diesen sei keine verkauft worden. Desolate Räume im Erdgeschoss seien in ein Geschäftslokal umgewandelt worden. Vorgelegte Fotos betreffend den Zustand des Sanierungsobjektes beträfen allgemeine Teile des Hauses bzw. Außenansicht (Fassade u. Fenster) und Dach.

Das Verfahren vor der Zentralen Schlichtungsstelle (z.B. Entscheidung vom 21. März 1989 über die vorläufige Erhöhung der Hauptmietzinse) zeige, dass sämtliche vier verkauften Wohnungen vorher vermietet gewesen seien (auch seien sonst die meisten Tops vermietet gewesen). Von einem nicht mehr verwendbaren Wohnhaus könne daher nicht ausgegangen werden. Bei den Umbauten in den Wohnungen handle es sich lediglich um Kategorieanhebungen (z.B. Einbau eines Bades).

In der zitierten VwGH-Entscheidung vom 20.4.1982 zu § 18 EStG (Neuschaffung von Wohnraum) gehe hervor, dass die bloße Verbesserung der Wohnmöglichkeiten in Räumen, die als solche bereits als Wohnraum bestünden, ja selbst die Wiederinstandsetzung eines in vernachlässigtem Zustand erworbenen Objektes nicht darunter subsumiert werden könnten, sofern dieses im Zeitpunkt vor der Wiederinstandsetzung immerhin noch als Wohnraum gelten habe können. Von einer Errichtung könne nur bei Baumassnahmen ausgegangen werden, die an einem Objekt durchgeführt würden, das im Zeitpunkt des Erwerbes derart wäre, dass es überhaupt nicht bzw. nicht mehr als Wohnobjekt angesehen werden könnte (in diesem Fall ein ehemaliges Amtsgebäude, das zu Wohnzwecken umgebaut worden sei).

Ein Einbau eines Lifes sowie ein Dachbodenausbau änderten grundsätzlich nicht die Wesensart eines Gebäudes. Die vorhandenen desolaten, nicht mehr bewohnbaren Räume im Erdgeschoss seien in ein Geschäftslokal umgebaut worden.

Nach Art und Umfang der Sanierungsmaßnahmen handle es sich größtenteils um notwendige bzw. zweckmäßige Instandsetzungsaufwendungen, die zwar den Nutzungswert des Gebäudes erhöhten bzw. dessen Nutzungsdauer verlängerten, aber nicht die Wesensart eines Gebäudes verändern würden. Der Berufungsantrag sei daher nach Ansicht der Betriebsprüfung in beiden Punkten abzuweisen.

In der Replik zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führt die steuerliche Vertretung des Bw. betreffend Herstellungsaufwand – 1/15 Absetzung aus, die Betriebsprüfung verweise in ihrer Stellungnahme darauf, dass keine formelle Förderungszusage vorliege und dass auch das Verfahren zur Erlangung der Förderungszusage erst im Anfangsstadium gestanden wäre, ehe der Bw. wegen mittel- bis langfristig nicht vorhandenen Mitteln des Fonds das Sanierungsprojekt ohne eine formale Förderungszusage begonnen hätte.

Das Verfahren zur Erlangung der Förderungszusage laufe, wie die Betriebsprüfung richtig festgestellt habe, über mehrere Instanzen. Diese Instanzen könne man in fachliche und „politische“ Instanzen unterteilen. Für die materielle Förderungswürdigkeit seien die fachlich zuständigen Magistratsabteilungen (MA 50, MA 25, Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds) zuständig. Von diesen Instanzen sei die Förderungswürdigkeit, wie aus den Beilagen zur Berufung hervorgehe, bestätigt worden. Auch aus dem Schreiben der MA 50 vom 25. Jänner 2000 (siehe Beilage Berufung) gehe nochmals hervor, dass die Förderungswürdigkeit aus der Sicht der fachlich zuständigen Behörden vorliege. Die Förderungswürdigkeit werde von der MA 50 aufgrund der Empfehlung des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds bestätigt. Dies zeige ganz deutlich, dass die Empfehlung des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds eine entscheidende Rolle für die Bestätigung der Förderungswürdigkeit durch die MA 50 spiele. Für die letztendliche Förderungszusage bedürfe es noch der formalen Behandlung durch den Wohnbauförderungsbeirat und durch die Landesregierung.

Wenn somit die Betriebsprüfung meine, das Verfahren hätte sich erst im Anfangsstadium befunden und damit noch wesentliche Hürden und Probleme für die Erlangung der Förderungszusage suggeriere, so werde ein falscher Eindruck erweckt. Auf Expertenebene wäre das Projekt für förderungswürdig erkannt worden. Dies stelle den wesentlichen Baustein dar, um eine formale Zusage durch die politischen Instanzen zu erhalten. Nach telefonischen Auskünften der MA 50 seien diese formellen, auf politischer Ebene stattfindenden Genehmigungen in der Regel keine wesentliche Hürde mehr für die Erlangung der Förderungszusage.

Es sei richtig, dass die Bestätigung der Förderungswürdigkeit alleine noch keinen Rechtsanspruch auf Förderung einräume. Allerdings sei Sinn und Zweck des § 28 Abs. 3 EStG die Förderung von förderungswürdigen Sanierungsprojekten. Diese Förderungswürdigkeit wäre von den wesentlichen Instanzen im Verfahren zur Erlangung der Förderungszusage bestätigt worden.

Es liege somit ein förderungswürdiges Sanierungsprojekt vor, welches durch die Regelung des § 28 Abs. 3 EStG nach Sinn und Zweck dieser Regelung begünstigt werden sollte. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gebiete es daher, eine Absetzung der Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre zuzulassen.

Zum Spekulationsgewinn verweist die steuerliche Vertretung des Bw. darauf, dass es entscheidend für die Einstufung einer Gebäudesanierung als befreiter Herstellungsvorgang sei, ob durch die Sanierung die Wesensart des Gebäudes verändert werde. Um das Wesen des gegenständlichen Wohnhauses zu bestimmen, genüge es nicht, isoliert einen Raum zu

betrachten. Saniert wäre das Gesamtgebäude worden. Dieses sei auch relevant für die Beurteilung, ob die Wesensart geändert worden wäre. Neben diversen Kategorieanhebungen in einzelnen Räumen seien auch verwahrloste allgemeine Teile des Hauses saniert worden. Es seien beispielsweise Mauertrockenlegungen durchgeführt worden, die den desolaten und von Feuchtigkeit angegriffenen Gesamtzustand des Gebäudes beseitigt hätten. Weiters sei ein Lifteinbau erfolgt, um einen hochwertigen Wohnstandard zu schaffen. Wie schon in der Berufung aufgezeigt worden sei, wäre das Gebäude aufgrund des heruntergekommenen Zustandes kaum noch vermietbar gewesen.

Natürlich gäbe es unterschiedliche Auffassungen darüber, ab wann „ein Dach über dem Kopf“ noch als Wohnhaus anzusehen sei und ab wann man hiervon nicht mehr sprechen könne. Nehme man allerdings einen österreichischen Normalbürger als Ansatzpunkt, so zeige die Erfahrung, dass von einem Wohnen unter normalen Umständen nicht mehr gesprochen werden könne, wenn feuchte und desolate Grundstrukturen des Gebäudes die gesamte Wohnraumqualität vernichteten und das Gebäude als gesamtes in seinem Bestand gefährdet sei.

Auf nochmaligen Vorhalt des Finanzamtes verweist die steuerliche Vertretung des Bw. im Schriftsatz vom 10. August 2000 darauf, dass – wie schon in der Berufungsbegründung vom 7. Februar 2000 und in der Replik zur Stellungnahme der Betriebsprüfung mehrmals festgehalten worden sei – eine formelle Förderungszusage durch den Wohnbauförderungsbeirat und durch die Landesregierung nicht vorliege. Jedoch wäre stichhaltig nachgewiesen worden, dass die Bestätigung einer Förderungswürdigkeit durch die wirtschaftlich und technisch entscheidenden Gremien bereits vorgelegen sei, ehe der Bw. das Projektvorhaben wegen Liquiditätsproblemen des Wohnhaussanierungsfonds ohne endgültige formelle Förderungszusage gestartet habe.

Auch könne der Ansicht der Großbetriebsprüfung nicht gefolgt werden, wonach alleine die wirtschaftliche Förderungswürdigkeit für die Anwendung des § 28 Abs. 3 EStG noch nicht genüge, sondern auch die Einhaltung diverser Auflagen (gewisse Kostenobergrenzen, Funktionstrennung Bauaufsicht und Bauausführung, Mietzinsklauseln bzw. Mietzinsobergrenzen, etc.) erforderlich sei. Hierzu entgegnete die steuerliche Vertretung des Bw., dass alleine das Vorliegen der Förderungszusage (also die Förderungswürdigkeit) für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 28 Abs. 3 EStG genüge. Nicht erforderlich sei es im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG, dass die Förderung in weiterer Folge auch zur Auszahlung gelange und die Sanierung mit Förderungsmitteln vorgenommen werde. Folglich könne die Begünstigung des § 28 Abs. 3 EStG auch nicht von der Einhaltung diverser Auflagen nach Förderungszusage abhängig sein, sodass dieses Argument der Großbetriebsprüfung ins Leere gehe.

Zum Berufungspunkt Spekulationsgewinn verweist die steuerliche Vertretung des Bw. nochmals auf die Berufungsbegründung und die Replik auf die Stellungnahme der Großbetriebsprüfung, wonach ein nicht mehr als Wohnhaus verwendbares Gebäude generalsaniert worden sei. Die im Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes vom 14. Juni 2000 zitierte Kommentarstelle (Doralt, ESt-Kommentar(2), Tz 115 zu § 30 EStG 1988) sei nicht anwendbar, da im Kommentar auf den Aus- und Umbau solcher (Wohn)gebäude Bezug genommen werde, die als solche (nämlich als Gebäude zum Wohnen) bereits verwendbar gewesen seien.

Am 27. November 1998 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erklärungsgemäß.

Mit Schriftsatz vom 28. Dezember 1998 brachte die steuerliche Vertretung des Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 ein und begründete diese u.a. wie folgt:

„Unter Berücksichtigung der vorläufigen Tangenten der G.GmbH & atypisch stille Gesellschaft (welches derzeit in Arbeit ist, und binnen 1 Monat nachgereicht werden kann) und der X.KEG ergibt sich ein negatives Einkommen und eine Einkommensteuer 1997 in Höhe von S 0. ...“

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 8. März 1999 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass gem. § 252 BAO ein Bescheid, dem Entscheidungen, die in einem Feststellungsverfahren getroffen worden seien, zugrundeliegen, nicht mit der Begründung angefochten werden könne, diese Entscheidungen seien unzutreffend. Das Finanzamt weise darauf hin, dass Änderungen der Entscheidungen im Feststellungsverfahren in weiterer Folge gem. § 295 BAO von Amts wegen berichtigt werden.

Im Vorlageantrag vom 15. April 1999 wurde begründend ausgeführt:

„Im Wortlaut des § 252 BAO wird im Bezug auf den Feststellungsbescheid die Vergangenheitsform verwendet „...die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind.“, sodass uE in unserer Berufung kein Verstoß gegen § 252 zu sehen ist, da ein zugrunde liegender Feststellungsbescheid, gegen den ein Rechtsmittel ergriffen hätte werden können, noch nicht erlassen wurde.“

In einer Ergänzung vom 11. Mai 1999 zum Vorlageantrag weist die steuerliche Vertretung des Bw. darauf hin, dass sie die nunmehr um die Tangente aus der G.GmbH & atypisch stillen Gesellschaft korrigierten Berechnung des Einkommens des Bw. für das Jahr 1997 übermittle. Wie der beigelegten Steuerberechnung entnommen werden könne, habe der Bw. 1997 durch die Berücksichtigung der oa Tangente ein negatives Einkommen iHv rd S 2.183.100,00,

sodass sich eine Einkommensteuerbelastung iHv 0,00 ergäbe. Es werde zur Information auch eine Kopie der am 30. April 1999 eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften der A. & atypisch stillen Gesellschaft beigelegt.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2003 beantragte die steuerliche Vertretung des Bw. gem. § 323 Abs. 12 BAO für die gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1992 bis 1997 eingebrachte Berufung die Behandlung gem. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO durch den gesamten Berufungssenat sowie gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Bescheiden vom 30. November 2004 wurde vom für das Feststellungsverfahren zuständigen Finanzamt ausgesprochen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der A. & Mitges. u.a. für die Jahre 1992 bis 1997 zu unterbleiben habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist,

- 1.) ob die Zusage für eine Förderung für eine beschleunigte Abschreibung nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 erforderlich ist (Ansicht des Finanzamtes) oder ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Nachweis der Förderungswürdigkeit ausreicht (Ansicht des Bw.);
- 2.) ob vor der Sanierung durch den Bw. ein Wohnhaus vorlag (Ansicht des Finanzamtes) oder durch die Sanierung sowie die Aus- und Umbauarbeiten von einem selbst hergestellten Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auszugehen ist (Ansicht des Bw.);
- 3.) ob die aus einer Beteiligung stammenden (gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellenden) Verluste im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens 1997 auch zu dann zu berücksichtigen sind, wenn ein Feststellungsverfahren noch nicht durchgeführt wurde.

ad 1.) zur Abschreibung gemäß 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988

A) Mit Kaufvertrag vom Dezember 1984 erwarb der Bw. die Liegenschaft L.-gasse 69 (siehe ABP Bd. 2 S 365).

B) Am 28. Februar 1986 wurde bei der Magistratsabteilung 50 ein Förderungsansuchen für Sanierungsmaßnahmen nach dem Wohnhaussanierungsgesetz (WSG) eingereicht. Das Förderungsbegehren war auf die "Gewährung eines Annuitätenzuschusses gemäß § 21 WSG zur Durchführung von Sanierungsmaßnahmen an und in einem Gebäude des § 10 Z 1 WSG" gerichtet (siehe Schreiben der MA 50 vom 23. Mai 1989 sowie Empfehlung des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds vom 24. März 1987, Berufsakt S 16ff).

C) Für das streitgegenständliche Objekt wurde vom Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds am 24. März 1987 – unter der Voraussetzung der Einhaltung der unter

Pkt. 8. erteilten Auflagen - eine **Empfehlung** für eine Sockelsanierung ausgesprochen (siehe Berufungsakt S 18ff).

D) Vorgelegt wurde weiters ein Schriftstück vom 31. August 1988, in dem vom Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds die vorgeschlagene Auftragsvergabe bestätigt wird (siehe Berufungsakt S 29).

E) Die MA 25 übermittelte der MA 50 (Zentrale Schlichtungsstelle) eine Stellungnahme vom 13. Februar 1989 (Berufungsakt S 36 f) zum vom Bw. gestellten Antrag zur Erhöhung der Hauptmietzinse nach dem MRG (Antrag gem. § 18 a und 18 b MRG). Darin wird u.a. ausgeführt:

„8.0. Schlußbemerkung:

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um ein sanierungswürdiges Gebäude und die beantragten Arbeiten erscheinen in dem festgelegten Überprüfungsumfang als notwendig und zweckmäßig.

Die im Punkt 7.0. angeführten Zustimmungen und Baubewilligungen stellen für die Arbeitsdurchführung eine Voraussetzung dar. Sie sind der Zentralen Schlichtungsstelle vor der Schlichtungsentscheidung und zur Endabrechnung vorzulegen. ...“

F) Zu den **Voraussetzungen der Zusage für eine Förderung** nach dem WSG führt die MA 50 in einem an den Bw. gerichteten Schreiben vom 23. Mai 1989 (siehe Berufungsakt S 16) wie folgt aus:

„Wenn der Prüfbericht des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds vorliegt und das Förderungsansuchen vom Wohnbauförderungsbeirat positiv beurteilt worden ist, wird der Antrag der Landesregierung zur Genehmigung und damit zur Zusicherung vorgelegt.“

Die vom Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds gem. § 4 Abs. 3 WSG – VO abgegebene Empfehlung (siehe oben unter B) wird im oa Schreiben als „Vorprüfbericht“ bezeichnet und als entsprechend vorzulegende Unterlage auch die Schlichtungsstellenentscheidung angeführt.

G) Im Zuge einer 1999 abgeschlossenen Betriebsprüfung wurde u.a. festgestellt, dass in den von 1989 bis 1992 in Höhe von S 12,735.000,-- auf 10 Jahre abgeschrieben Instandsetzungsaufwendungen Herstellungsaufwendungen in Höhe von S 4.700.000,-- für Geschäftslokalumbau, Lifteinbau, Dachausbau enthalten sind. Mangels Vorliegens einer Förderungszusage versagte der Prüfer die vom Bw. auf § 28 Abs. 3 Z 2 EStG gestützte 1/15-Absetzung und brachte einen AfA-Satz von 2% in Ansatz.

H) Im an die steuerliche Vertretung des Bw. gerichteten Schreiben vom 25. Jänner 2000 verweist die MA 50 der Stadt Wien auf Folgendes:

„Für das Objekt, L.gasse 69 wurde vom Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds eine Empfehlung für eine Sockelsanierung am 24. März 1987 ausgesprochen. Gemäß dieser Empfehlung war auf Basis der (damaligen) Rechtslage, das waren die Bestimmungen des Wohnhaussanierungsgesetzes sowie der zugehörigen Sanierungsverordnung, die Leistung von Annuitätenzuschüssen im Ausmaß von 10 % jährlich der förderbaren Gesamtbaukosten von ATS 30,012.000,-- zur Förderung vorgesehen. **Voraussetzung für das Zustandekommen der**

Förderungszusicherung selbst wäre die Genehmigung des Projektes durch den Wohnbauförderungsbeirat, die Genehmigung der Förderungsleistungen durch die Wiener Landesregierung sowie das Zustandekommen des zur Finanzierung der Maßnahmen erforderlichen Kapitalmarkt- oder Landesdarlehens gewesen.

Da die zuletzt genannten Bedingungen für die Erteilung einer Förderung nicht von vornherein als erfüllt angenommen werden können, zumal die für die Genehmigung zuständigen Gremien nicht befasst wurden, bedauert Ihnen die Förderungsstelle keine, wenn auch formelle, Förderungszusage ausstellen zu können. Eine nachträgliche Vorlage ist aber auf Grund mehrfacher geänderter Rechtslage auch nicht mehr möglich. Es kann lediglich die Förderungswürdigkeit des Projektes zum damaligen Zeitpunkt auf Grund der Empfehlung des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds im oben angegebenen Ausmaß bestätigt werden."

Aus den vorangeführten im Betriebsprüfungs- bzw. Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen ergibt sich somit, dass es sich im gegenständlichen Fall zwar um ein grundsätzlich förderungswürdiges Projekt handelte und auch eine Förderung**sempfehlung** vorliegt, eine Förderung**szusage** allerdings nicht erteilt wurde.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 lautet:

„(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen: ...

2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt."

Der Bw. ist bezüglich der Voraussetzungen für eine begünstigte Absetzung zunächst auf den klaren Wortlaut des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG zu verweisen. Der Gesetzgeber knüpft die Inanspruchnahme der Begünstigung nämlich ausdrücklich an das **Vorliegen einer Zusage** einer Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung.

Aber auch Kohler (SWK 1989, A1, S 305 ff) geht in dem vom Bw. ins Treffen geführten Artikel vom **Vorliegen einer Förderzusage** aus (*„... steht die steuerliche Förderung auch dann zu, wenn ein Stpfl mit seinem Sanierungsvorhaben um Förderung ansucht und die verschiedenen Magistratsabteilungen Überprüfungen vornehmen, ob die geplanten Maßnahmen zu einer Sanierung des Hauses führen **und dann dem Stpfl eine Förderung zugesagt wird**“*).

Ebenso führen Kohler/Wakounig im Steuerleitfaden zur Vermietung (8. Auflage Stand 1. Mai 2002, Pkt, A.15.4., Seite 307) im Wesentlichen gleichlautend aus:

*„... steht die steuerliche Förderung auch dann zu, wenn ein Stpfl mit seinem Sanierungsvorhaben um Förderung ansucht und die verschiedenen Magistratsabteilungen Überprüfungen vornehmen, ob die geplanten Maßnahmen zu einer Sanierung des Hauses führen und dann dem Stpfl die **Zusage einer Förderung** gegeben wird. Nimmt der Stpfl die **zugesagten** Subventionen nicht in Anspruch (weil z.B. die Zuzählung u.U. Jahre dauern kann) und beginnt sofort mit der Sanierung, so stehen ihm die steuerlichen Begünstigungen der Verteilung des Herstellungsaufwandes ...zu...“*.

Dass im gegenständlichen Fall von den zuständigen Gremien eine Förderzusage nicht erteilt wurde, ist unstrittig. Auch kann das Vorbringen, der Bw. habe auf eine endgültige, formale Förderungszusage verzichtet bzw. sei das Förderungsverfahren nicht in einem vorzeitigen Stadium abgebrochen worden, sondern erst nachdem der Fonds aus Liquiditätsgründen die Zuteilung der finanziellen Mittel erst für einen so späten Zeitpunkt in Aussicht gestellt habe, welcher für den Bw. ein zeitgerechtes Durchführen der Sanierungsmaßnahmen nicht ermöglicht hätte, angesichts der vorstehenden Ausführungen der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Dem Verweis des steuerlichen Vertreters des Bw. in der Berufung darauf, dass zum Zeitpunkt des Abbruches des Förderungsverfahrens die Förderungswürdigkeit aber bereits festgestanden habe und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise daher von nach dem Wohnhaussanierungsgesetz förderungswürdigen Sanierungsmaßnahmen auszugehen sei, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Das Instrument der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ ist nach Lehre und Rechtsprechung nur insoweit anzuwenden, als der Tatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise

erfordert (zB VwGH 23. 6. 1995, 93/17/0461, vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung (2), § 21 Tz 14).

Bei der Auslegung von Abgabentatbeständen ist zunächst zu ermitteln, in welcher Weise der Gesetzgeber den Tatbestand formuliert hat. Bezogen auf die Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG hat der Gesetzgeber in formaler Weise an den Begriff der Zusicherung des § 33 Abs. 1 Wohnhaussanierungsgesetz – WSG angeknüpft. Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt angesichts des klaren Gesetzeswortlautes (**„wenn die Zusage für eine Förderung nach vorliegt“**) kein Raum, und gehen daher die diesbezüglich Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. ins Leere.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bw. in ihrem Schriftsatz vom 10. August 2000 im Ergebnis davon ausgeht, dass zwischen einem Steuerpflichtigen, der eine Förderungszusage gem. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 vorweisen kann, die Förderung aber nicht in Anspruch nimmt und jenem, der keine Förderungszusage, wohl aber eine Empfehlung gem. § 4 Abs. 3 WSG – VO vorweisen kann, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Unterschied bestehe, da beide nach Ansicht des Bw. sich nicht an Auflagen zu halten hätten, so ist dem zu entgegnen, dass bis zur Erlangung der Förderungszusage Auflagen zu erfüllen sind, die der Steuerpflichtige, der eine solche nicht vorweist, sondern das Verfahren mit der Empfehlung gem. § 4 Abs. 3 WSG – VO abbricht, nicht zu erfüllen hat. Im gegenständlichen Fall sind die erforderlichen Auflagen, nämlich die Vorlage einer Schlichtungsstellenentscheidung (siehe Berufungsakt S 22), des Prüfberichtes (nicht Vorprüfbericht) des WBSF (siehe Schreiben vom 23. Mai 1989, Berufungsakt S 16), die Auflagen in der Empfehlung gem. § 4 Abs. 3 WSG – VO des WBSF (siehe Schreiben vom 24. März 1987, Berufungsakt S 18), sowie die im Schreiben der Magistratsabteilung 25 an die Magistratsabteilung 50 – Zentrale Schlichtungsstelle angeführten Auflagen (siehe Berufungsakt S 31 ff), jedoch nicht erfüllt worden.

Damit liegt aber eine Vergleichbarkeit zwischen einer Förderungszusage, bei der auf Fördermittel verzichtet wird, und einer Empfehlung gem. § 4 Abs. 3 WSG – VO auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht vor. Denn der Steuerpflichtige, der die Förderungszusage vorlegen kann, hat das Verfahren bis zur tatsächlichen Erteilung der Förderungszusage mit allen Auflagen durchgeführt, hingegen hat der Bw. im gegenständlichen Fall aber lediglich eine Empfehlung gem. § 4 Abs. 3 WSG – VO vorgelegt. Die Frage der Vergleichbarkeit in wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann somit dahingestellt bleiben, da die im Gesetz ausdrücklich für eine beschleunigte Absetzung gem. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 vorgesehene **Förderungszusage** nicht vorliegt, im Gesetz die von der steuerlichen Vertretung des Bw. intendierte wirtschaftliche Anknüpfung betreffend das Vorliegen einer Förderungszusage nicht gegeben ist und daher eine beschleunigte Abschreibung nicht möglich ist.

Ebensowenig kommt es auf die vom Bw. ins Treffen geführte „materielle Förderungswürdigkeit“ an. Demnach stelle die wesentliche Hürde zur Erlangung der Förderungszusage die Bestätigung der Förderungswürdigkeit durch die fachlich zuständigen Behörden dar. Diese materielle Förderungswürdigkeit wäre lt. Bw. in mehreren Stellungnahmen und Empfehlungen der zuständigen Behörden bestätigt worden. Es liege somit lt. Bw. ein förderungswürdiges Sanierungsprojekt vor, welches „der Steuergesetzgeber mit der beschleunigten Absetzung von Herstellungskosten gemäß § 28 Abs. 3 EStG steuerlich begünstigen möchte.“ Entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung verlangt der klare Gesetzeswortlaut als Voraussetzung für eine beschleunigte Abschreibung der Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 jedoch – wie bereits ausgeführt – das Vorliegen einer Zusage für eine Förderung und reicht die "materielle Förderungswürdigkeit" für die Inanspruchnahme der 1/15-Absetzung nicht aus.

Auch wurde den Ausführungen der Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme, die Förderungsempfehlung und der Antrag auf Förderung bezögen sich auf eine Sockelsanierung des Hauses, tatsächlich saniert wäre jedoch in einem wesentlich geringeren Umfang worden, und damit beziehe sich die Förderungswürdigkeit nicht auf die tatsächlich durchgeführten Sanierungsmaßnahmen, vom Bw. nicht widersprochen.

Die im Berufungsverfahren vorgebrachten Argumente vermögen den unabhängigen Finanzsenat nicht zu überzeugen und war daher die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

ad 2.) Spekulationsgewinn:

Zur Frage, ob die vom Bw. vorgenommenen Sanierungsarbeiten dazu geführt haben, dass die veräußerten Wohnungen als Teile eines vom Bw. „selbst hergestellten Gebäudes“ iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anzusehen sind, dh ob beim gegenständlichen Gebäude vor und nach der Renovierung ein Wohnhaus vorgelegen hat oder nicht, geht der unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Aus den unter 1.) angeführten Unterlagen ergibt sich, dass der Bw. im Jahr 1984 ein Gebäude, in dem Wohnungen der Kategorie C überwiegen, erworben hat. So wird etwa in der Stellungnahme der Magistratsabteilung 25 an die Magistratsabteilung 50 – Zentrale Schlichtungsstelle vom 13. Februar 1989 u.a. ausgeführt:

„ ... 3.0 Sachverhalt aufgrund der Ortsaugenscheine und der vorliegenden Unterlagen:

3.1. Das Objekt ist ein viergeschoßiges Eckgebäude in geschlossener Bauweise. Laut beiliegender Mieterliste handelt es sich überwiegend um Wohnungen der Kategorie C.“

Auch aufgrund der im Arbeitsbogen der BP (Band 2 Seite 134 ff) befindlichen Mieterlisten sowie Fotografien des Wohnhauses (in Kopie auf den Seiten 80 ff ABP Band 2) ist vom Vorliegen eines Wohnhauses bereits vor Beginn der Sanierung auszugehen.

In den Jahren 1992 und 1993 wurden 4 Wohnungen der vorgenannten Liegenschaft veräußert. Die vom Prüfer ermittelten Spekulationseinkünfte sind der Höhe nach unstrittig.

§ 30 Abs. 1 und 2 EStG lauten auszugsweise:

„(1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. ...

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von: ...

2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.“

Der im Berufungsverfahren vertretenen Auffassung des Bw., durch die Umbauarbeiten am Objekt L.gasse 69 seien die Wesensart und die Verkehrsgängigkeit zweifelsohne geändert bzw. seien kaum vermietbare Räume unter erheblichem finanziellen Aufwand in moderne Wohneinheiten umgebaut worden und unterstreiche auch der erstmalige Einbau einer Aufzugsanlage die ganz neuartige Gestaltung des Gebäudes, nämlich in eine Wohnanlage im gehobenen Bereich, kann nicht gefolgt werden.

Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, sind zwar nach § 30 Abs. 4 EStG bei Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen, doch erfüllen sie im Allgemeinen noch nicht das Tatbestandsmerkmal des "selbst hergestellten Gebäudes" (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes.

Zum Erwerbszeitpunkt war ein fertiges Gebäude vorhanden; auch wenn durch die Sanierungsarbeiten die Bausubstanz wesentlich verändert und der Wohnraum – etwa durch den Ausbau des Dachbodens - vergrößert wurde, ist damit kein neues Wirtschaftsgut entstanden, weil auch vor der Sanierung ein fertiges Gebäude vorlag. Im gegenständlichen Fall liegt folglich keine Errichtung eines Wohngebäudes vor. Das Gebäude L.gasse 69 war vor **und** nach Durchführung der Sanierungsmaßnahmen (Renovierung) ein Wohnhaus. An dieser

Beurteilung vermögen auch die durchgeführten Baumaßnahmen (Lifteinbau, Dachausbau, Erneuerung von Steigleitungen, etc. ...) nichts zu ändern.

Die steuerliche Vertretung des Bw. verweist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.4.1982, Zl. 82/14/0037, nach dem von einer Errichtung auszugehen sei, wenn an einem Objekt, dessen Zustand im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Steuerpflichtigen derart gewesen sei, dass es überhaupt nicht (bzw. nicht mehr) als Wohnobjekt angesehen werden konnte, entsprechende bauliche Maßnahmen durchgeführt worden seien. Mit diesem Vorbringen übersieht der Bw., dass sich dieses Erkenntnis auf eine andere gesetzliche Bestimmung, nämlich den § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1972 betreffend Sonderausgaben zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen und nicht auf die im gegenständlichen Fall anzuwendende Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 bezieht und daher schon allein aus diesem Grund auf das gegenständliche Verfahren keine Anwendung findet und überdies die zwischenzeitig ergangene Judikatur des VwGH hinsichtlich "selbst hergestellter Gebäude" eindeutige Aussagen getroffen hat.

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass beim Erwerb des Objektes durch den Bw. ein Miethaus vorlag, im dem die meisten Wohnungen – überwiegend der Kategorie C - vermietet waren. Es gibt – entgegen den Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bw. - keine Sachverhaltselemente, die darauf hindeuten, dass der Zustand des Wohnhauses im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Steuerpflichtigen derart war, dass es überhaupt nicht (bzw. nicht mehr) als Wohnobjekt angesehen werden konnte.

Überdies hat der VwGH im Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133 ausgesprochen, dass nicht einmal die Frage der tatsächlichen Benützung des Hauses vor Inangriffnahme der Umbauarbeiten, rechtlich von Bedeutung ist. Ebenso begründet die - sei es auch erhebliche - Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Fläche des Gebäudes seine (neue) Herstellung noch nicht. Revitalisierung und Ausbau eines bestehenden Gebäudes machen aus diesem auch kein anderes Wirtschaftsgut.

Hinsichtlich der in den Jahren 1992 und 1993 veräußerten vier Wohnungen – aus deren Verkauf der streitgegenständliche Spekulationsgewinn entstanden ist – ist anzuführen, dass sämtliche Wohnungen vorher vermietet waren, wie auch sonst die meisten Tops vermietet gewesen sind. Auf diesen Umstand wurde bereits vom Betriebsprüfer in seiner zur Berufung abgegebenen Stellungnahme hingewiesen. Daher gehen auch aus diesem Grund die Ausführungen des Bw., es habe kein bewohnbares Wohnhaus vorgelegen, ins Leere (siehe ABP Band I S 124 ff).

Abschließend ist daher festzuhalten, dass ein von der Besteuerung des Spekulationsgewinnes ausgenommenes selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 nur

dann vorliegt, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa – wie im gegenständlichen Fall - als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Die Frage der tatsächlichen Benützung des Hauses vor Inangriffnahme der vom Steuerpflichtigen veranlassten Bauarbeiten ist rechtlich nicht von Belang (VwGH 2.6.2004, 99/13/0133).

Der unabhängige Finanzsenat sieht daher keinen Anlass, eine von den vorangeführten Erkenntnissen des VwGH abweichende Beurteilung zu treffen, weshalb die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

ad 3.) Einkommensteuerverfahren 1997 und Gewinntangenten 1992 bis 1996:

Der Bw. erzielt auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer, u.a. aufgrund einer Beteiligung an der A. & Mitges. Bei Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1997 war das dem Einkommensteuerverfahren vorgelagerte Einkünftefeststellungsverfahren noch nicht durchgeführt. Die Berufung richtet sich ausschließlich gegen die vom Bw. ermittelten, jedoch vom Finanzamt unberücksichtigt gebliebenen Verluste.

Mit Mitteilungen vom 30. November 2004 wurde das Wohnsitzfinanzamt des Bw. davon in Kenntnis gesetzt, dass eine gemäß § 188 BAO einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus der A. & Mitges. für das Jahr 1997 sowie die Streitjahre 1992 bis 1996 zu unterbleiben habe.

Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung sind die vorerwähnten Tangenten entsprechend zu berücksichtigen. Für 1997 ergibt sich insoweit eine Änderung der (nicht strittigen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, als folgende – nach Ergehen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides eingelangte – geänderte Gewinntangenten zu berücksichtigen waren:

Mitteilung vom 14.9.1999 über die einheitliche und gesonderte Feststellung betreffend B.KEG	
(KZ 330)	412.474,00
bisher laut Veranlagung	
(KZ 330)	0,00
Mitteilung vom 19.12.2002 über die einheitliche und gesonderte Feststellung betreffend C.KG	
(KZ 330)	-38.006,00
(KZ 331)	1.104,00
(KZ 366)	192,00
(KZ 364)	48,00
bisher laut Veranlagung	
(KZ 330)	-40.200,00

(KZ 331)	1.656,00
----------	----------

Weiters waren die (für die Jahre 1992 bis 1996 nicht strittigen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb insoweit abzuändern, als die vorerwähnten – nach Ergehen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide eingelangten – geänderten Gewinn tangenden zu berücksichtigen waren.

Neuberechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1992	1993	1994	1995	1996
Einkünfte aus Gw. lt. BP	-116.110,70	-292.382,00	-195.254,00	-4.266,00	-2.596.045,00
Tangente bisher	2.585,00	-316.396,00	-243.414,00	-127.186,00	-2.443.332,00
Tangente neu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Einkünfte aus Gw. lt. UFS	- 118.695,70	24.014,00	48.160,00	122.920,00	-152.713,00
	1997				
Einkünfte aus Gw. lt. Vlg.	-23.169,00				
Tangente 1 bisher	0,00				
Tangente 1 neu	412.474,00				
Tangente 2 bisher	-40.200,00				
Tangente 2 neu	-38.006,00				
Einkünfte aus Gw. laut UFS	391.499,00				

4.) mündliche Berufungsverhandlung:

Die gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 bis 1996 gerichtete Berufung vom 13. Oktober 1999 enthält **keinen** Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schriftsatz vom 10. November 1999 ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw. um Verlängerung der Frist zur Nachreichung der Berufungsbegründung und stellte gleichzeitig den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schriftsatz vom 7. Februar 2000 wurde die Begründung der Berufung vom 13. Oktober 1999 nachgereicht.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2003 beantragte die steuerliche Vertretung, *"gem. § 323 Abs. 12 BAO für die am 7. Februar beim Finanzamt.....eingebrachte Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 – 1996 die Behandlung gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO durch*

den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung."

Ein Rechtsanspruch der Partei auf mündliche Berufungsverhandlung besteht nur dann, wenn sie rechtzeitig (somit in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung) beantragt wurde (Ritz, BAO Kommentar, Tz 1 zu § 284 und die dort zitierte Judikatur).

Kein Rechtsanspruch besteht hingegen, wenn die Durchführung der mündlichen Verhandlung erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben beantragt wurde, beispielsweise in einer Eingabe, die – wie dies im gegenständlichen Verfahren der Fall ist – die in der Berufung fehlende Begründung nachreicht (VwGH 25.11.1986, 84/14/0136, VwGH 15.4.1997, 5/14/0147, VwGH 24.3.2004, 98/14/0179).

Einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Bw. aber auch nicht durch § 323 Abs. 12 (zweiter Satz) BAO idF AbgRmRefG erworben.

§ 323 Abs. 12 (zweiter Satz) BAO idF AbgRmRefG lautet:

"Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden."

§ 323 Abs. 12 (zweiter Satz) BAO idF AbgRmRefG schränkt die Nachholung des Antrags auf mündliche Verhandlung auf die zum 1. Jänner 2003 offenen Berufungen ein, über die nach der vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz geltenden Rechtslage kein Berufungssenat zu entscheiden hatte ("monokratische Entscheidungen").

Beilage: 11 Berechnungsblätter

Wien, am 21. März 2005