



GZ. RV/3767-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTGes. Dkfm. Dr. Franz Burkert & Co., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1987 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob ein nachträglich geltend gemachter Verlust aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft D anzuerkennen ist.

Weiters wurde in der Berufung vorgebracht, dass hinsichtlich der Berechnung der Höhe der Sonderausgaben zwei Kinder zu berücksichtigen seien, wobei der Bw. als Nachweis die diesbezügliche Familienbeihilfenkarte vorlegte. Diesbezüglich wurde der Berufung bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung stattgegeben.

Der Bw. übermittelte eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 1987, einen Kaufvertrag vom 16.9.1987 sowie Fotokopien über die erfolgten Einzahlungen im Jahr 1987. Der Bw. sei an der WEG D bis zum Abschluss des vorgelegten Kaufvertrages mitbeteiligt gewesen, und im Rahmen der Erklärung über die Feststellung von Personeneinkünften wurden die vom Bw. tatsächlich 1987 bezahlten Zinsen als negative Einkünfte beantragt. Das Finanzamt F habe jedoch entsprechende Bescheide, eingelangt am 7.3.1989, erlassen, wonach bis zum Abschluss des Kaufvertrages wegen fehlender Einkünfte Liebhaberei anzunehmen sei, und ab Abschluss des Kaufvertrages jeder Mitbeteiligte die Einkünfte selbst in seiner eigenen Einkommensteuererklärung zu beantragen gehabt hätte.

Bis zum Einlangen dieses Bescheides des Finanzamtes F sei vom Bw. angenommen worden, dass für das Jahr 1987 die Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung über die Feststellung von Einkünften bestünde. Die im Feststellungsbescheid geäußerte Rechtsmeinung könne wohl als neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1b BAO gesehen werden, die eine Wiederaufnahme eines an sich rechtskräftigen Verfahrens rechtfertigen würde. Allerdings sei aufgrund einer Berufungsvorentscheidung vom 20.4.1989 betreffend den Einkommensteuerbescheid 1987 dieser Bescheid noch nicht rechtskräftig, und es gäbe die Möglichkeit, die Vorlage der Berufung vom 14. März 1988 mit erweiterter Begründung an die II. Instanz zu beantragen, was jedoch aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht für sinnvoll erachtet werde. Um jedoch keinesfalls die Möglichkeit der Berücksichtigung des Werbungskostenüberschusses betreffend der Liegenschaft in D zu verlieren, beantragte der Bw. folgenden Werbungskostenüberschuss (hinsichtlich Einkommensteuer 1987; alle Beträge in ATS):

	ATS
Einnahmen	
Ausgaben	0,00
Zinsen	448.451,50
Überschuss der Werbungskosten	448.451,50

Dazu erläuterte der Bw.: Er habe diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 16. September 1987 um ATS 2.500.000,00 erworben und mit der Adaptierung begonnen, die erst im Laufe des Jahres 1988 abgeschlossen worden sei. Da 1987 keine Nutzung erfolgt sei, stehe auch keine Abschreibung gemäß § 7 EStG 1972 zu, und die Anlagenkartei werde erst als Beilage zur Einkommensteuererklärung 1988 erstellt.

Das Finanzamt hielt dem Bw. in einem Ergänzungsersuchen folgend Punkte vor:

Zum Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz betreffend Einkommensteuer 1987 hinsichtlich Anerkennung des Verlustes aus der Vermietung der Liegenschaft in D und den dazu in den Folgejahren ergangenen vorläufigen Einkommensteuerbescheiden sollte der Bw. folgende Fragen beantworten bzw. die geforderten Unterlagen vorlegen:

- In der Feststellungserklärung des Jahres 1987 würden anteilig für den Anteil des Bw. Sonderwerbungskosten in Höhe von ATS 171.123,00 beantragt.
- Nach Beendigung der Miteigentümerschaft durch den Kauf der Liegenschaft in D am 16.9.1987 durch den Bw. um einen Barkaufpreis von ATS 2,5 Mio. beantrage der Bw. nunmehr als Werbungskosten im Veranlagungsjahr 1987 im Wege der Wiederaufnahme bzw. einer Berufungsentscheidung hinsichtlich ESt 1987 u.a. die Anerkennung von Kreditzinsen in Höhe von ATS 448.451,50, welche an die Errichtergemeinschaft D am 12. November 1987 bezahlt worden seien.
- Der Bw. sollte aufklären bzw. nachweisen, auf Grund welcher vertraglicher Vereinbarung diese Zinsen an die ehem. Errichtergemeinschaft zu zahlen gewesen seien.

Darüber hinaus wurde der Bw. aufgefordert, zu folgenden Ausführungen des Finanzamtes (1988 betreffend) hinsichtlich 1/10 Aufwendungen für Denkmalschutz Stellung zu nehmen:

Laut dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen stehe das Objekt D nicht unter Denkmalschutz: Die Aufwendungen für den Neubau im Jahre 1988 in Gesamthöhe von ATS 9.020,960,50 seien daher im Wege der Normal-Afa (1,5%) zu berücksichtigen.

Der Bw. übermittelte daraufhin folgende Vorhaltsbeantwortung:

- Wie bereits angeführt, habe es im Jahr 1987 einen Zeitraum gegeben, in welchem Miteigentumsgemeinschaft vorgelegen habe, und ab dem Erwerb der Anteile durch den Bw. sei das Objekt in seinem Alleineigentum gestanden. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 1987 seien nunmehr die vom Bw. bezahlten Zinsen von ihm alleine als Werbungskosten beantragt worden. Die Bestätigung der Firma I GmbH vom

14. Oktober 1988 sowie die Einzahlungsbelege vom 12. November 1987 wurden vorgelegt. Ausgehend von den vorgelegten Unterlagen ergäbe sich zweifelsfrei, dass der Bw. im Jahr 1987 einen Betrag von ATS 448.451,50 an Zinsen bezahlt habe. Woher die in der Feststellungserklärung aufscheinenden anteiligen Zinsen von ATS 171.123,00 resultierten, könne nicht mehr rekonstruiert werden, wobei jedoch anzuführen sei, dass diese Zinsen ohnedies nirgends mehr abgesetzt worden seien.

- Soweit dies rekonstruiert werden konnte (der Sachverhalt gehe immerhin auf das Jahr 1987 zurück), seien bei der Errichtergemeinschaft Zinsen angefallen, die anteilig von den Miteigentümern abzudecken waren. Da eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte überhaupt unterblieben sei, jedoch der Bw. dieses Projekt übernommen und alleine fortgeführt habe, seien die ihm zuzurechnenden Zinsen, die gemäß dem vorhergehenden Punkt auch entsprechend bestätigt worden seien, von ihm alleine geltend zu machen.

- Der Bw. legte ein Schreiben des Bw. an das Bundesdenkmalamt Bregenz sowie die eingelangte Bestätigung des Bundesdenkmalamtes (in Kopie) für Vorarlberg bei. Aus dieser Bestätigung ergäbe sich, dass bei der Sanierung und Revitalisierung des Objektes D denkmalpflegerische Auflagen im Interesse der Stadtbildpflege wahrgenommen worden seien. Es werde daher davon ausgegangen, dass sehr wohl eine Abschreibung über den verkürzten Zeitraum von 10 Jahren möglich sei, da ohne Beachtung der denkmalpflegerischen Auflagen ein Neubau überhaupt nicht möglich gewesen wäre, was sich auch aus den Punkten 49 und 50 des Baubescheides ergäbe (der dem Bw. zum Zeitpunkt dieses Schreibens nicht vorliege).

Der Bw. legte ein Ersuchen gerichtet an das Bundesdenkmalamt um Bescheinigung vor, dass die Revitalisierungsmaßnahmen laut Bescheid des Amtes der Stadt am 9. Oktober 1987 betreffend das berufungsgegenständliche Objekt im Interesse der Denkmalpflege erfolgte. Die gesamte EZ stehe lt. Kaufvertrag vom 16. September 1987 im Alleineigentum des Bw. Auf dieser EZ befindet sich das Haus, welches laut den Auflagen in den Punkten 49 und 50 des Baubescheides revitalisiert wurde.

Weiters legte der Bw. eine Bestätigung der I GmbH, Hoch- und Tiefbau Bauträger, vor, auf der angeführt wird, dass die vom Bw. bezahlten Beträge in Höhe von ATS 448.451,50 und S 42.218,00, einbezahlt am 16. November 1987 bzw. 13. Jänner 1988, den Anteil des Bw. an der Zinsbelastung für das von der Errichtergemeinschaft angekaufte Gesamtareal M darstellen würden.

Das Bundesdenkmalamt bestätigte daraufhin, dass bei der Sanierung und Revitalisierung des Objektes D denkmalpflegerische Auflagen im Interesse der Stadtbildpflege wahrgenommen worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Berufungspunkt Sonderausgabenerhöhungsbetrag für zwei Kinder:

Antragsgemäß werden bei der Berechnung der Höhe der anzuerkennenden Sonderausgaben die zwei Kinder des Bw. berücksichtigt, wonach sich der anzuerkennenden Sonderausgabenbetrag um ATS 5.500,00 für jedes Kind im Sinne des § 119 erhöht (§ 18 Abs. 2 Z 4 EStG 1972; Schubert/Pokorny, Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch (EStG 1972), § 18 EStG 1972 Tz 17).

Der Berufung ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

Ad Werbungskosten bzw. Überschuss der Werbungskosten (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung):

Werbungskosten (bzw. Betriebsausgaben) sowie allfällige Sonderbetriebsausgaben, die eine Miteigentümergeinschaft bzw. eine Errichtergemeinschaft betreffen, müssen bereits bei der einheitlichen Feststellung der Einkünfte geltend gemacht werden (vgl. § 188 BAO; VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 10.11.1993, 93/13/0108; siehe dazu auch Ritz, RdW 1991, 275). Sonderbetriebsausgaben entstehen einem Gesellschafter insbes. aus seiner Beteiligung (zB Schuldzinsen zur Beteiligungsfinanzierung) oder aus seinem Sonderbetriebsvermögen (zB AfA).

Aus den Ausführungen des Bw., dass im Jahr 1987 einen bestimmten Zeitraum Miteigentümergeinschaft vorlag, und dass ab dem Erwerb der Anteile durch den Bw. sein Alleineigentum vorgelegen sei, kann für das Berufsbegehren nichts gewonnen werden.

Dies wird auch durch die Bestätigung der Firma I bekräftigt, aus der hervorgeht, dass der Betrag in Höhe von ATS 448.451,50 der Anteil des Bw. an der Zinsbelastung für **das von der Errichtergemeinschaft angekaufte Gesamtareal M** sei.

In der Vorhaltsbeantwortung gibt der Bw. an, dass der Errichtergemeinschaft Zinsen angefallen seien, die anteilig von den Miteigentümern abzudecken gewesen seien. Der Bw. führte aus, dass die ihm zuzurechnenden Zinsen von ihm alleine geltend zu machen seien, da eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte überhaupt unterblieben sei, und er das Projekt übernommen und allein fortgeführt habe.

I, Hoch- und Tiefbau, Bauträger, bestätigte, dass der berufsgegenständliche Betrag einbezahlt am 16.11.1987 (und ein weiterer Betrag bezahlt im Jänner 1988), den Anteil des Bw. an der Zinsenbelastung für das von der Errichtergemeinschaft angekaufte Gesamtareal für das Objekt M darstelle.

Aus den vom Bw. vorgelegten Bankbelegen geht hervor, dass der gegenständliche Betrag am gleichen Tag wie der so genannte Kaufpreis des gegenständlichen Objektes (Geschäftshauses) an die Errichtergemeinschaft überwiesen worden ist. Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen ist weiters ersichtlich, dass das Objekt laut Kaufvertrag vom 16.9.1987 in das Alleineigentum des Bw. übergegangen ist.

Allfällige Werbungskosten, (Betriebsausgaben) bzw. auch Sonderbetriebsausgaben, die die Errichtergemeinschaft M betreffen, wären im Zuge der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der Miteigentümergeinschaft M geltend zu machen.

Die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO lautet:

"Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind."

Nach § 185 BAO sind als Grundlage für die Abgabenfestsetzung gesonderte Feststellungen vorzunehmen, soweit dies unter anderem im § 188 BAO angeordnet wird.

Die Bestimmung des § 188 BAO ordnet an, dass unter anderem Einkünfte aus einer **Miteigentümergeinschaft**, und somit auch aus der Errichtergemeinschaft M (laut vom Bw. vorgelegten Zahlungsbelegen über den Kaufpreis bzw. den berufungsgegenständlichen Betrag betreffend die Zinsen scheint als Empfängerin der Zahlungsbeträge die Errichtergemeinschaft M auf) einheitlich und gesondert festgestellt werden, zumal an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO ist es, mit bindender Wirkung die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet, und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten - sowie eventuell daraus entstehende Widersprüche bei den einzelnen Veranlagungen - vermeidet (VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0133; VwGH 28.2.1995, 95/14/0021 sowie Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 188, Anm. 1). Dieses Feststellungsverfahren dient somit der Gewährleistung der Richtigkeit, der Rechtssicherheit und der Gleichbehandlung aller Beteiligten.

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften bildet daher nach § 192 BAO die (verbindliche) Grundlage für die Besteuerung der Beteiligten (§§ 192 und

295 BAO; Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, § 188, S 1980).

Das die Einkommensteuer veranlagende Finanzamt (Wohnsitzfinanzamt des Bw.) hat diese einheitliche und gesonderte Feststellung des Betriebsfinanzamtes (der Miteigentümergeinschaft bzw. Errichtergemeinschaft M) zwingend der Einkommensbesteuerung zugrunde zu legen. Der Feststellungsbescheid bildet so die bindende Grundlage für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zur Einkommensteuer. Die Bestimmung des § 252 Abs. 1 BAO lässt daher nicht zu, dass mit Einwendungen gegen Bescheide einer höheren Stufe die rechtskräftigen Bescheide vorangehender Stufen in ihrem Rechtsbestand beeinträchtigt werden (siehe Stoll, a.a.O., Band 3, § 252, S 2584).

Betreffend die Errichtergemeinschaft M erging für das **Jahr 1987 eine Tangente (laut Aktenlage datiert mit 3.3.1989) hinsichtlich der erzielten Einkünfte der Miteigentümergeinschaft M gem. § 188 BAO für den Bw., daraus ist ersichtlich, dass sehr wohl eine Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1987 hinsichtlich des berufungsgegenständlichen Objektes stattgefunden hat, und daher ein diesbezüglicher Bescheid ergangen ist (wenn auch das Finanzamt wegen fehlender Einkünfte Liebhaberei angenommen habe, wie der Bw. (siehe oben unter "Entscheidungsgründe") im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung ausführte. Auch für die Vorjahre** sind Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO hinsichtlich des Objektes M ergangen. Das Ergebnis der einheitlichen und gesonderten Feststellung für 1987 (Anteil an den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) wurde dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Bw. im Sinne des § 192 BAO zugrunde gelegt. Der Bw. erhebt nun in der Berufung Einwendungen, die allenfalls gegen den Grundlagenbescheid zu erheben wären. Der Bw. begründet die Einwendungen gegen den Einkommensteuerbescheid für 1987 grundsätzlich damit, dass Zinsen, die bei der Errichtergemeinschaft angefallen sind und von ihm anteilig zu tragen gewesen sind, nunmehr als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Da der Spruch des Feststellungsbescheides die Höhe der anteiligen Einkünfte des Beteiligten zu enthalten hat, und dieser festgestellte Betrag der Einkommensbesteuerung zwingend zugrunde zu legen ist, können die Einwendungen des Bw. hinsichtlich der Höhe **allfälliger Werbungskosten, das heißt hinsichtlich allfälliger Berücksichtigung von Zinsen, bzw. auch gegebenenfalls allfälliger Sonderbetriebsausgaben bzw. Werbungskosten, die die Miteigentümergeinschaft betreffen, nicht in dem vom Feststellungsbescheid** abgeleiteten Einkommensteuerbescheid berücksichtigt werden. Diese Einwendungen wären vielmehr im Verfahren betreffend die Gewinnfeststellung gem. § 188 BAO hinsichtlich der Errichtergemeinschaft bzw. Miteigentümergeinschaft des Objekts M geltend zu machen

gewesen.

Angemerkt wird, dass der Bw. selbst angibt, dass die 1987 bezahlten Zinsen im Rahmen der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung hinsichtlich der WEG M in D als Werbungskosten (bzw. als negative Einkünfte, wie der Bw. ausführte) ursprünglich beantragt worden sind.

Über eine allfällige Beurteilung der gegebenenfalls im Feststellungsverfahren zu berücksichtigenden Werbungskosten kann im gegenständlichen Berufungsverfahren nicht abgesprochen werden, weil dieses Verfahren (nur) die Einkommensteuer für 1987 (des Bw.) betrifft. Im Übrigen wird dazu angemerkt, dass die (einmonatige) Berufungsfrist betreffend den Feststellungsbescheid der Miteigentümergeinschaft etwa für 1987 zum Zeitpunkt des Vorlageantrages hinsichtlich Einkommensteuer 1987 bereits abgelaufen war (der Bescheid bzw. die Mitteilung über die gesonderte Feststellung für 1987 erging am 3.3.1989; der Vorlageantrag hinsichtlich Einkommensteuer 1987 wurde am 17.5.1989 eingebracht).

Der unabhängige Finanzsenat ist zu der Ansicht gelangt, dass es sich bei den berufsgegenständlichen Ausgaben um Anschaffungskosten, die allenfalls die AfA-Basis für zukünftige Jahre (bei Erfüllung der dafür erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen) erhöhen würde (Doralt, 4. Aufl., § 6, Tz 64 ff), handeln könnte. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass im Berufungsjahr keine AfA geltend gemacht wurde, was unstrittig ist.

Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten. Mit der Definition wird klargestellt, dass die Anschaffung nicht schon mit dem Erwerb eines Gegenstandes, sondern erst dann beendet ist, wenn der Gegenstand betriebsbereit ist, und dass dementsprechend zu den Anschaffungskosten eines Gegenstandes neben dem Anschaffungspreis auch die so genannten Anschaffungsnebenkosten und die nachträglichen Anschaffungskosten gehören. Diese müssen im **kausalen und zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang** und der Herstellung der Betriebsbereitschaft stehen.

Anschaffen ist der entgeltliche Erwerb eines bereits hergestellten Wirtschaftsgutes. Das Wirtschaftsgut wird entgeltlich von einer fremden Verfügungsmacht in die eigene Verfügungsmacht überführt.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle durch den Erwerb eines Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben (VwGH 5.8.1992, 90/13/0138); dazu zählen u.a. die unmittelbaren

Anschaffungskosten (Rechnungsbetrag, zuzüglich der übernommenen Schulden (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111)).

Auch nachträgliche Anschaffungskosten, die anfallen, nachdem das Wirtschaftsgut in die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Erwerbers gelangt ist, und ebenfalls mit dem Erwerbsvorgang in kausalem oder zeitlichen Zusammenhang stehen, sind zu aktivieren.

Der unabhängige Finanzsenat ist zu der Ansicht gelangt, dass der an die Errichtergemeinschaft M zeitgleich mit dem "Kaufpreis" bezahlte berufungsgegenständliche Zinsen-Betrag allenfalls Anschaffungskosten darstellt, zumal die diesbezügliche Überweisung an die Verkäuferin in kausalem und zeitlichem Zusammenhang (zeitgleiche Überweisung des "Kaufpreises" und des berufungsgegenständlichen Betrages an die Verkäuferin (die Errichtergemeinschaft) steht.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 29. Juni 2005