



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Wiederaufnahme und Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Vorlageanträge betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1997 bis 2000 werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Spekulationseinkünfte:

Die Berufungswerberin (Bw) erwarb mit Kaufvertrag vom 18.7.1994 den Dachboden des Gebäudes Wien, mit dem Ziel, im noch nicht ausgebauten Dachboden Wohnungseigentum zu schaffen. In der Folge wurde der Dachboden ausgebaut und 3 Eigentumswohnungen hergestellt. Die Wohnung Top 35 wurde von der Bw als Hauptwohnsitz bewohnt und die kleineren Wohnungen Top 34a und 34b (Anteil 49 %) in den Jahren 1997 und 1998 veräußert.

Das Finanzamt ging von Spekulationsgeschäften aus, da der Erwerb eines Dachbodens im Wohnungseigentum mit nachfolgendem Ausbau nicht unter die Begünstigung des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 falle und die Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist ab Erwerb der Hausanteile erfolgt sei. Der Spekulationsgewinn wurde der Einkommensteuer unterzogen.

Die Spekulationseinkünfte wurden wie folgt ermittelt:

Verkaufserlös 1997		3.380.000,00
Verkaufserlös 1998		3.400.000,00
Ankauf DG-Ausbau		-4.800.000,00
Ankauf Rohdachboden	1.500.000,00	
div. Spesen	281.018,79	
Zinsen Finanzierung	694.060,53	
div. Kosten gesamt	<u>2.475.079,32</u>	
davon 49 %		-1.212.788,87
Überschuss		<u>767.211,13</u>
Überschuss gerundet		<u><u>767.211,00</u></u>
Anteil 1997		383.606,00
Anteil 1998		383.605,00

Qualifizierung der Einkünfte:

Die Bw ist an der Baumeister Ad A. NI GesmbH (in der Folge GesmbH) beteiligt. Lt. Pkt. 4 des Gesellschaftsvertrages übernimmt sie übernimmt sie eine Stammeinlage in Höhe von 8.400,00 €, diese entspricht einer Beteiligung von 24 %. Im Zuge der BP bei der GesmbH wurde dieses Beteiligungsverhältnis verändert, da die behauptete Treuhandschaft für die 52 %-Anteile mangels Offenlegung und fehlender erforderlicher pflegschaftsbehördlicher Genehmigung nicht anerkannt wurde. Nach Ansicht der BP ist die Bw zu 50 % an der GesmbH beteiligt und hat daher ab 1999 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gem. § 22 Abs. 2 EStG 1988.

In der frist- und formgerechten Berufung wendet die Bw ein:

Spekulationseinkünfte:

Aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzhofes vom 27.8.1997, X R 26/95 sowie aus dem Artikel von Mag. Helene Bovenkamp und Ing. Mag. Walter Stingl in SWK 22 vom 1.8.1998 ergebe sich, dass ein unausgebauter Dachboden ohne Zweifel ein Gebäudeteil sei, der als solcher nicht verwendbar sei. Die Herstellungskosten seien daher unter den Begriff des selbst hergestellten Gebäudes zu subsumieren und die Veräußerung des Gebäudes steuerfrei.

Im Artikel SWK-Heft 22 vom 1.8.1998 werde auch auf eine Literaturmeinung im SWK-Heft 8/1993, Seite A 184 verwiesen.

Die Bw habe selbst unter Zuhilfenahme dieser Einzelentscheidung keinen

Spekulationstatbestand gesetzt, da folgende Umstände zum Tragen gekommen seien:

- Die Bw habe am 18.7.1994 die Anteile am Haus Wien, mit dem Ziel der Begründung von Wohnungseigentum in einem noch nicht ausgebauten Dachbodenraum erworben.

- Die Bw habe keine Wohnung, sondern einen unausgebauten Gebäudeteil erworben, der erst einer Sanierung und einem Ausbau zugeführt hätte werden müssen.
- Die Veräußerung des Dachbodens als Eigentumswohnung sei auf Grund des oben zitierten Artikels spekulationssteuerfrei, da nach Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages und der erfolgten Parifizierung mehr als zwei Jahre vergangen seien, in denen die Bw diese Wohnung als Hauptwohnsitz gehabt habe.
- Die Bw habe, wie oben bereits erwähnt, den Dachboden am 18.7.1994 gekauft. Sie habe in Wien seit 1986 einen Hauptwohnsitz, seit August 1995 sei sie in der X gemeldet. Zuvor sei sie in der Y gemeldet gewesen. Der Verkauf der selbst hergestellten Wohnungen sei hinsichtlich der Wohnung 34a im April 1997 und der Wohnung 34b im Jänner 1998 erfolgt.

Die Zweijahresfrist im fraglichen Artikel sei somit überschritten.

Als weiteres wesentliches Element sei anzuführen, dass die Ermittlung der Spekulationseinkünfte nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche. Die BP habe die während des Prüfungsverfahrens dargelegten Spekulationseinkünfte vollkommen außer Acht gelassen. Im Schreiben vom 24.6.2002 sei schlüssig ausgeführt, dass der Überschuss 1997 und auch 1998 gem. § 30 EStG 1988 ein Ergebnis von S 63.345,50 erbringe.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus:

Spekulationseinkünfte:

Die BP berufe sich auf die im SWK-Heft 8/1993, Seite A 184 wiedergegebene Meinung, welche auch von der Bw angeführt, aber einer anderen Interpretation unterzogen werde. Diese Meinung des BMF werde auch für den Prüfungszeitraum aufrechterhalten.

Spekulationsgeschäfte iZm Grundstücken seien gem. § 30 EStG Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre betrage. In Abs. 2 werde die Hauptwohnsitzbefreiung und die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude angeführt. Die Begünstigung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG gelte nur für die Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden. Wird aber ein bereits als solches verwendbares Gebäude angeschafft, so gelte es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn vom Steuerpflichtigen in der Folge Herstellungskosten aufgewendet werden, welche die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Dies gelte auch für Teile an einem solchen Gebäude (wie eben einem Dachboden), selbst wenn daran Wohnungseigentum begründet werde. Die Herstellungskosten seien in diesem Fall aber bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall werde genau dieser Tatbestand verwirklicht. Die Bw erwirbt mit Kaufvertrag 18.7.1994 Anteile am Haus in Wien, mit dem Ziel der Begründung von

Wohnungseigentum im noch nicht ausgebauten Dachbodenraum. In der Folge erfolge der Dachbodenausbau über die beauftragte Baufirma und es entstehen drei Wohnungseinheiten. Ein Dachboden werde zur Gänze als Privatwohnung genutzt (Top 35) und der andere Dachboden in zwei Einheiten getrennt (Top 34a und 34b), wobei diese beiden Wohnungen nach Fertigstellung an Fremde veräußert werden. Die beiden letztgenannten Wohnungen fielen unter die Spekulationsbesteuerung, da zwischen Erwerb des Dachbodens (18.7.1994) und Veräußerung (Top 34a 14.4.1997 und Top 34b 30.1.1998) weniger als 10 Jahre liegen. Für die selbstbewohnte Wohnung Top 35 käme gegebenenfalls die Hauptwohnsitzbefreiung zum Tragen, Top 35 ist und war aber nie Thema für die Spekulationsbesteuerung, da sie nicht veräußert worden sei. Die Argumentationen des Berufungswerbers bezüglich der zwei Jahresfrist iZm dem Hauptwohnsitz führten deshalb ins Leere.

Auf die angeführte Entscheidung des deutschen Bundesfinanzhofes brauche für die österreichische Rechtsprechung nicht eingegangen werden.

Als weiteres wesentliches Argument führe die Bw an, dass die Ermittlung der Spekulationseinkünfte nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche und dass die während der BP überreichte Berechnung der Spekulationseinkünfte vollkommen außer Acht gelassen worden sei. Diese Behauptung sei schlichtweg unrichtig, da die Berechnung der BP auf den überreichten Grundlagen basierte, sie wurde aber in zwei Punkten abgeändert.

Die erste Berichtigung erfolgte bezüglich des erzielten Kaufpreises 1997 für Top 34a. Im Kaufvertrag vom 14.4.1997, abgeschlossen zwischen der Bw und DI Johann ist in Punkt 1 festgehalten, dass der Käufer die Anteile um den vereinbarten Kaufpreis von S 3.380.000,- erwerbe. Ein Teil des Kaufpreises (S 3.000.000,-) sei nach Lastenfreistellung umgehend zur Zahlung fällig. Der vereinbarte Kaufpreis wurde vom steuerlichen Vertreter um S 379.744,81 vermindert mit dem Vermerk "direkt an Bm NI, jedoch nicht an die Bw bezahlt". Dieser Betrag wurde von Herrn Kn tatsächlich direkt an die Baufirma bezahlt, aber als Tilgung für eine Forderung der Baufirma an Frau die Bw. In der 20.TR v. 3.2.1997 an die Bw sei im Gesamtrechnungsbetrag die Pos.: 310.13 Baumeisterarbeiten mit S 379.744,81 ausgewiesen. Zu dieser Rechnung gebe es einen handschriftlichen Kommentar, dass die Zahlung nicht durch die Bw erfolgt, sondern direkt durch den Käufer von Top 34a. Es handelte sich somit um eine Mittelverwendung der Bw, eine Abkürzung des Geldflusses, der aber keine Kaufpreisminderung darstellt und daher den Erlös nicht schmälert. Durch die BP werde daher, wie auch aus der Berechnung in Tz. 11 ersichtlich, der vereinbarte Kaufpreis lt. Vertrag angesetzt. Bei diversen Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter teilte dieser die

Meinung der BP und die Bw gehe daher in der Berufung auch nicht näher auf diesen Umstand ein.

Die weitere Berichtigung beziehe sich auf den prozentuellen Anteil der Kosten. In der an die BP übergebenen Aufstellung seien in der Position A) Ankauf Rohdachboden Kosten in Höhe von S 2.276.625,32 und in der Position C) Sonstige Kosten in Höhe von S 198.454,- ausgewiesen. Von der Summe A) + C) das sind S 2.475.079,32, wurden 56% als abziehbare Kosten geltend gemacht. Hiefür wurden die reinen Dachgeschossausbaukosten der Baufirma für Top 34a und 34b von brutto 4.800.000,- in Relation zu den Gesamtausbaukosten aller drei Wohnungen von brutto 8.640.000,- gesetzt. Begründet wird diese Vorgangsweise dahingehend, dass die Ausbauarbeiten von zwei Einzelwohnungen in der Relation mehr an Kosten erforderten, als für einen größeren Wohnungsverband. Die Bp konnte diese Ansicht nicht teilen und wählte den Parifizierungsschlüssel von 49% (Top 34a 94/1390, Top 34b 93/1390, Top 35 94/1390). Die Kosten von insgesamt S 2.475.079,32 beinhalteten hauptsächlich den Ankauf Rohdachboden (Pos. A). Es wurden im Jahr 1994 zwei gleichwertige Dachböden angekauft, wobei einer zur Gänze für private Zwecke genutzt wird. Hieraus lasse sich eine eindeutige 50%-Zuordnung der Anschaffungskosten ableiten, welche durch die Parifizierung auf 49% konkretisiert werde. Eine Gegenüberstellung der reinen Ausbaukosten sei schon deshalb nicht zielführend, da die Kosten der selbstgenutzten Wohnung in einem anderen Berufungsverfahren bekämpft werden. Die BP weiche daher nicht von ihrer Berechnung in Tz.11 des Berichtes ab.

Qualifizierung der Einkünfte:

Bezüglich der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wird vom Berufungswerber auf die unrichtige Feststellung in TZ 11 Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse des Berichtes der GesmbH verwiesen. Die BP nimmt zu diesem Punkt ausführlich bei der GesmbH Stellung und verweist auf die dortigen Ausführungen. Auch in diesem Punkt geht die BP nicht von ihrer ursprünglichen Sachverhaltswürdigung ab. Nach Ansicht der BP ist das Berufungsbegehren daher vollinhaltlich abzuweisen.

In der Stellungnahme zur Berufung der GesmbH wird ausgeführt, dass in den im Veranlagungsakt vorliegenden Unterlagen (Gesellschaftsvertrag, Fragebogen und Steuererklärungen) Herr Mag. Sr als Gesellschafter der GesmbH aufscheint. Mag. Sr ist der steuerliche Vertreter und auch Wirtschaftstreuhänder und es wurde daher im Zuge der Besprechung am 4.6.2002 in den Räumlichkeiten der GesmbH im laufenden Verfahren an ihn die Frage gerichtet, ob er tatsächlich Gesellschafter sei oder als Treuhänder fungiere. Er antwortete daraufhin, dass er als Vertreter der Verschwiegenheit obliege und sich erst dazu äußere, wenn ihn der Bw oder die Gattin dazu ermächtigen würden. Nach einer kurzen

Beratung, während der die Vertreter der Behörde nicht anwesend sein durften, wurde folgendes mitgeteilt: Herr Mag. Sr halte die GmbH-Anteile für die beiden minderjährigen Kinder Bj und Sa Ad. Es gebe darüber eine Aktennotiz, welche sich aber in einem Safe in seinem Büro befinde. Der Bw konnte kein Schriftstück vorweisen, obwohl er angeblich etwas unterschrieben habe. Auf die Frage, warum das Treuhandverhältnis nicht offen gelegt worden sei, antwortete der Steuerberater, dass dies bisher nicht notwendig gewesen sei, da es mangels Ausschüttung noch nicht zu steuerlichen Auswirkungen gekommen sei. Über diese Besprechung wurde vom anwesenden Gruppenleiter Dr. Gb ein Aktenvermerk für den Arbeitsbogen aufgenommen.

In der Folge teilte die BP dem steuerlichen Vertreter mit, dass ein Treuhandverhältnis jedenfalls anzeigepflichtig ist und die Offenlegung zeitnahe zu erfolgen hat, wobei auf die Bestimmung des § 120 BAO und des dazu ergangenen Erkenntnisses vom 16.3.1989, 89/14/0024 hingewiesen wurde.

Der BP wurde die erwähnte Aktennotiz per Post nachgereicht. Bei der Aktennotiz, datiert mit 29.1.1999, handelt es sich um einen Übertragungstext der mündlich abgeschlossenen Treuhandvereinbarung zwischen Mag. Sr und den beiden minderjährigen Söhnen, einzig unterzeichnet von Mag. Sr als Treuhänder. Für jeden der Söhne wurde eine eigene Aktennotiz mit genau dem gleichen Inhalt ausgefertigt. Die Aktennotizen werden der Stellungnahme in Kopie beigelegt. Kurz zusammengefasst wird darin festgehalten, dass Mag. Sr die Gesellschaftsanteile nicht für eigene Rechnung erworben hat, sondern als Treuhänder für die beiden minderjährigen Söhne, die aber nicht selbst gehandelt haben, sondern von ihrem Großvater Herrn Ai Wg vertreten wurden. Bei der darauf folgenden Besprechung wurde von Mag. Sr versucht, die zeitnahe Offenlegung nachzuweisen, indem er ein Schriftstück vorlegte, das die Eröffnungsbilanz darstellte und den Vermerk über die Treuhandschaft beinhaltete - ähnlich dem Schriftstück, das er auch dem Berufungsschreiben beilegte, nur mit der Ergänzung FA f.d. 12/13/14 Bez., Purkersdorf, Str.Nr. xxxx. Dieses Schriftstück konnte in dieser Ausführung aber nicht mit dem Fragebogen im März 1999 an das Finanzamt vorgelegt worden sein, da zum damaligen Zeitpunkt noch das FA für Körperschaften für die Neuaufnahme zuständig war. Nach dem Vorhalt, dass dieses Schreiben an das falsche und ein zu dem damaligen Zeitpunkt unter dieser Bezeichnung noch nicht existierende Finanzamt gerichtet ist, zog es Mag. Sr sofort zurück. Es muss hier angemerkt werden, dass die Eröffnungsbilanz somit in verschiedenen Ausführungen existiert, aktenkundig ist sie mit der Anschrift FA f. Körperschaften, Wien und Str.Nr.:Neu und ohne Hinweis auf die Treuhandschaft. Die zweite Variante mit der Anschrift FA f.d. 12/13/14 Bez., Purkersdorf, die aber zurückgenommen wurde und die dritte Variante, die dem Berufungsschreiben beigelegt wurde und keinen Hinweis auf ein Finanzamt beinhaltet. Die behauptete Offenlegung im Zuge

der Übermittlung des Fragebogens an das Finanzamt kann aufgrund der oben dargestellten Widersprüche und weil eine Beilage in der behaupteten Form auch tatsächlich im Veranlagungsakt nicht aufscheint, so nicht erfolgt sein. Sämtliche an diesem Tag eingereichten Schriftstücke, wie der Fragebogen (Verf. 15), die Eröffnungsbilanz (ohne Treuhandvermerk!), der Gesellschaftsvertrag, der Firmenbuchauszug, das Unterschriftenblatt, die Vollmacht und der Antrag auf Vergabe der USt-Identifikationsnummer weisen einen Eingangsstempel mit dem Datum 25.3.1999 auf. Aus der Eintragung im Postausgangsbuch des Steuerberaters ist nicht eindeutig ersichtlich welche Schriftstücke übersandt wurden, in der Spalte Eingabe ist der „Fragebogen + alle Kopien etc“ angeführt. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes gelangte die BP somit zur Ansicht, dass der ersten Aussage des Steuerberaters, nämlich dass die Offenlegung bisher nicht erforderlich war, der größte Wahrheitsgehalt zukommt und daher die Offenlegung binnen Monatsfrist (April 1999) gegenüber der Behörde nicht erfolgte. Des Weiteren bedürfen solche Vertretungshandlungen und Einwilligungen in Vermögensangelegenheiten zu ihrer Rechtsgültigkeit auch der ausdrücklichen Genehmigung des Gerichtes (§ 154 ABGB). Dazu gehört auch die Gründung eines Unternehmens. Das heißt, hier können die Eltern nicht ohne Genehmigung des Pflegschaftsgerichtes für ihre minderjährigen Kinder handeln. Die behauptete Vertretung der beiden minderjährigen Söhne durch ihren Großvater, ohne selbst wiederum von den Eltern (=gesetzliche Vertreter) bevollmächtigt worden zu sein, ist somit schon gar nicht möglich. Die beantragte Zeugeneinvernahme von Ai Wg sen. wurde am 12.5.2003 durchgeführt. Der Zeuge erschien gemeinsam mit Mag. Sr, welcher vorweg mitteilte, dass sich der Sachverhalt geändert habe, wozu er nach der Zeugeneinvernahme Stellung nehmen werde. Außerdem werde Herr Wg von seinem Recht die Aussage zu verweigern Gebrauch machen (siehe beiliegende Niederschrift).

Mag. Sr teilte mit, dass er nicht mehr Bevollmächtigter der GmbH sei und dass die deutschen Behörden bezüglich der Betriebsstätte in Deutschland das Rechtsmittel entschieden hätten. Das Rechtsmittel wird nicht weiter bekämpft und somit entfällt die Möglichkeit der steuerfreien Entsendung der Dienstnehmer. Davon ist auch der Bw betroffen, der als Gesellschafter-Geschäftsführer von der steuerfreien Entsendung ebenfalls Gebrauch gemacht hat.

Die BP hat des weiteren in Erfahrung gebracht, dass die GmbH mit 1.4.2003 den Konkurs angemeldet hat und ein Gesellschafterwechsel vollzogen wurde.

Das behauptete Treuhandverhältnis wird von der BP in der Art und Weise nicht anerkannt. Den beiden minderjährigen Kindern können die Anteile nicht zugeordnet werden, da erstens die zivilrechtliche Zuordnung nicht möglich ist (fehlende Genehmigung des Gerichtes) und

zweitens von deren Seite kein wirtschaftliches Interesse besteht. Dieses liegt ausschließlich bei den Eltern, da eine Beteiligung von weniger als 25% ein nichtselbständiges Arbeitsverhältnis in steuerlicher Hinsicht ermöglicht und das eine Voraussetzung für eine steuerfreie Entsendung nach § 3 EStG darstellt. Zur weiteren Begründung, dass die GmbH im Interesse der Eltern gegründet wurde, verweist die Bp. auf ein Schreiben der Rechtsanwälte Hule & Heinke an den Bw vom 21.1.1999 bezüglich eines Musters eines Gesellschaftsvertrages zur Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung: „Gesellschafter sollen zu je 24% Sie bzw. Ihre Frau Gemahlin und zu 52% ein noch namhaft zu machender Treuhänder sein, der den Geschäftsanteil treuhändisch für Sie innehaben soll.“ Daraus lässt sich zweifelsfrei erkennen, dass die Gründung der GmbH im wirtschaftlichen Interesse der Eltern lag und keine Anhaltspunkte für ein wirtschaftliches Eigentum der GmbH-Anteile bei den beiden minderjährigen Kindern gegeben sind. Die Annahme, dass der Bw und die Gattin zu je 50% Anteilsinhaber sind, hat zur Folge, dass sie Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit beziehen, wobei beim Bw die Steuerfreiheit nicht zum Tragen kommt. Ergänzend sei erwähnt, dass selbst bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und dem Bestehen einer Betriebsstätte in Deutschland die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich, dem Sitz der GmbH, zu versteuern sind.

In der Eingabe vom 22.2.2007 wird ergänzend ausgeführt, bei Ermittlung der Einkünfte seien nicht alle Herstellungskosten berücksichtigt worden und entspreche die Aufteilung der Kosten nicht den realen Gegebenheiten.

Von der BP seien lediglich Ausbaukosten in Höhe von S 4.800.000,00 zur Berechnung der Einkünfte herangezogen worden, wobei die Gesamtkosten laut den vorgelegten 21 Teilrechnungen den Betrag von S 10.001.287,20 ergäben, wobei unter Berücksichtigung der angeführten Kosten für Top 35 in Höhe von S 3.480.000,00 noch ein offener Betrag in Höhe S 1.361.297,20 zur Aufteilung kommen müsste. Eine als Teilschlussrechnung bezeichnete Rechnung vom 29.4.1997 sei als Schlussrechnung in die Berechnung einbezogen worden.

Die noch nicht berücksichtigten Ausbaukosten in Höhe von S 1.361.297,20 würden entsprechend dem von der BP angewandten Prozentsatz aufgeteilt, wobei sich ein gerundeter Betrag von S 667.030,00 ergebe. Dieser werde bei den folgenden Berechnungen zu je 50 % den bereits ermittelten Kosten zugerechnet. Dabei werde den Ausführungen der BP gefolgt, wiewohl die Ansicht, dass zwei kleinere Wohnungen die gleichen Anschaffungskosten als eine größer hätten, nicht wirtschaftlich begründbar sei, da allein die doppelte Gestaltung des Sanitärbereiches und der Küche zu erheblichen Mehrkosten führe. Im Weiteren seien auch die

Mehrkosten für Sonderwünsche des Erwerbers von Top 34b von der BP nicht berücksichtigt worden.

Am 29.10.2010 erging an die Bw ein Vorhalt folgenden Inhalts:

„In der Eingabe vom 22.2.2007 ist ausgeführt, dass eine als Teilschlussrechnung bezeichnete Rechnung vom 29.4.1997 als Schlussrechnung in die Berechnung einbezogen worden sei. Es müsse somit ein offener Betrag in Höhe von ATS 1.361.297,20 noch zur Aufteilung kommen. Diese Ausführungen sind nicht nachvollziehbar.

Auch die von Ihnen angeführten Gesamtkosten lt. den vorgelegten 21 Teilrechnungen in Höhe von S 10.001.287,20 können nicht nachvollzogen werden und sind auch durch die vorliegenden Unterlagen nicht gedeckt und nachvollziehbar.

Weiters wird Ihnen mitgeteilt, dass als Werbungskosten nur jene Kosten berücksichtigt werden können, die von Ihnen auch tatsächlich bezahlt wurden. Lt. Feststellungen der BP haben Sie den Betrag der 20. Teilrechnung in Höhe von S 509.390,05 nicht mehr bezahlt und auch nicht in der Buchhaltung erfasst. Lediglich ein Betrag in Höhe von S 379.744,81 wurde von Herrn Kn, dem Käufer der Wohnung Top 34a direkt an Ihren Ehegatten bezahlt und über Privatkonto gebucht.“

Diesen Vorhalt hat die Bw nicht beantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Qualifizierung der Einkünfte:

In der Berufungsentscheidung vom 6.10.2010, RV/0448-W/10 miterledigt RV/2669-W/06 betreffend die Ad A. NI GesmbH wird ausgeführt:

„In der Eingabe vom 19.3.2007 führt der steuerliche Vertreter aus, dass es zutreffe, dass das Treuhandverhältnis bisher nicht offen gelegt worden sei. Weiters wird ausgeführt, dass eine Offenlegung nicht notwendig gewesen sei, da bislang keine Ausschüttungen erfolgt seien.

Damit ist aber das Erfordernis, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt werden können, wenn sie unter anderem nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, nicht erfüllt. Auf die übrigen Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss somit nicht mehr eingegangen werden. Auch bedarf es keiner Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Treuhandverhältnisse zivilrechtlich überhaupt gültig sind.

Es reicht nicht aus, dass die Treuhandverhältnisse erst dann offen gelegt werden, wenn es zu Ausschüttungen kommt. Gerade durch die sofortige Offenlegung soll verhindert werden, dass die Ausschüttungen erst dann aufgeteilt werden, wenn sie zu steuerbaren Einkünften führen.

Da die Treuhandverhältnisse nicht anerkannt werden, sind die Anteile zu je 50 % den Ehegatten NI zuzurechnen."

Die Einkünfte sind somit Einkünfte aus selbständiger Arbeit, da der Anteil an der GesmbH mehr als 25 % beträgt.

Spekulationseinkünfte:

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 idgF sind Spekulationsgeschäfte:

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. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 leg. cit. sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von:

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

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

Strittig ist die Anwendbarkeit der angeführten Befreiungsbestimmung auf den gegenständlichen Dachausbau. Die Bw. führt dazu aus, es sei aufgrund der Herstellungsmaßnahmen aus dem nicht nutzbaren Rohdachboden ein neues, völlig anderes Wirtschaftsgut, nämlich bewohnbare Dachgeschoßwohnungen, geschaffen worden und verweist auf ein BFH-Urteil.

Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch zur österreichischen Rechtslage mehrfach erklärt, dass sich aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG und des § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG ergebe, dass Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, zwar bei der Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen seien, im Allgemeinen aber noch nicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des "selbst hergestellten Gebäudes" hinreichen. Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG liege nur vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasse die Befreiungsbestimmung nur die erstmalige Errichtung eines Objektes (siehe z.B. VwGH vom 20.9.2001, 98/15/0071).

Zuvor hat sich der Verwaltungsgerichtshof im o.a. Erkenntnis mit den Ausführungen der Gesetzesmaterialien befasst und erklärt, die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu diesem Begriff seien nicht eindeutig. Einerseits brächten sie zum Ausdruck, durch die Bestimmung solle vermieden werden, dass bei der Veräußerung eines Gebäudes die "eigene Arbeitskraft" des Veräußerers steuerlich erfasst werde, andererseits führten sie aus, dass von der Befreiungsbestimmung auch Gebäude erfasst würden, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden herstellen lasse.

Erfahrungsgemäß stelle es eine Ausnahme dar, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen sei. Vor diesem Hintergrund gelangte der VwGH zu der Auffassung, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes auch Gebäude erfassen wollte, die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lasse.

Die dargestellte Auslegung sehe sich mit der verfassungsrechtlichen Frage konfrontiert, ob die unterschiedliche steuerliche Behandlung von angeschafften Gebäuden einerseits und Gebäuden, bei denen die Bauleistungen "zugekauft" worden seien, andererseits, vor dem Gleichheitssatz des Art 7 Abs 1 B-VG Bestand haben könne. Eine sachliche Rechtfertigung für die Unterscheidung möge darin zu finden sein, dass die Herstellung des Gebäudes (im Gegensatz zu dessen Anschaffung) mit einem ins Gewicht fallenden (finanziellen) Baurisiko verbunden sei. Die Problematik der unterschiedlichen Behandlung der dargestellten Fälle stehe aber jedenfalls einer weiten Auslegung des Begriffs der "selbst hergestellten Gebäude" entgegen.

In einem weiteren Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133 setzte sich der VwGH mit der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung auf ein erworbenes Gebäude auseinander, an dem die durchgeführten Baumaßnahmen als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung im Sinne der Verkehrsauffassung beurteilt wurden. Bei diesem Gebäude waren u.a. durch den Ausbau des Dachgeschoßes zwei neue Wohneinheiten errichtet und auch in den Untergeschoßen durch Anbauten neue Wohnflächen geschaffen worden. Der Verwaltungsgerichtshof führte in diesem Zusammenhang aus, die - sei es auch erhebliche - Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Flächen des Gebäudes begründete seine (neue) Herstellung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 noch nicht.

Im Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 25.2.2003, 99/14/0316, führte der VwGH aus, dass wenn ein bestehendes Gebäude aufgestockt und umgebaut werde, die in diesem Zusammenhang angefallenen Planungskosten (Architektenhonorare) zu den Herstellungskosten (allenfalls Instandsetzungskosten) zählten, welche die Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft minderten.

Ob die Befreiungsbestimmung anwendbar ist, ist somit davon abhängig, ob ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne der Verkehrsauffassung vorliegt. Die Bw. bringt vor, der Begriff Ausbau sei gegenständlich nicht verwendbar, da das gesamte Dach samt Dachstuhl abgetragen worden und die Dachgeschoßwohnungen neu errichtet worden seien.

Der Unabhängige Finanzsenat geht jedoch aus folgenden Gründen davon aus, dass kein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen vorliegt:

Sowohl der Kaufvertrag als auch die Auftragsbestätigungen und die Rechnungen bezeichnen das gegenständliche Bauvorhaben als "Dachbodenausbau", wodurch die Verkehrsauffassung der Beurteilung des gegenständlichen Bauvorhabens dokumentiert wird.

Der Unabhängige Finanzsenat hält weiters den Ausbau des Dachgeschoßes nicht für vergleichbar dem Neubau auf einem Grundstück. Es wird bereits vorhandene Bausubstanz verwendet. Die Verkäuferin verpflichtete sich dazu, einen Personenaufzug zu errichten.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates liegt daher kein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG vor, sondern wurde lediglich unter Einbeziehung der bereits bestehenden Gebäudeteile die nutzbare Wohnfläche durch den Dachausbau vergrößert. Auch wurde – wie im Kaufvertrag ausgeführt - das gesamte Gebäude saniert. Von Abriss des alten Gebäudes und einer Neuerrichtung war nie die Rede. Die Befreiungsbestimmung ist daher nicht anwendbar.

Betreffend Höhe der Spekulationseinkünfte wird auf die Berechnung im BP-Bericht hingewiesen. Diese Kosten sind nachvollziehbar und durch die vorliegenden Unterlagen gedeckt. Lt. Feststellungen der BP wurde der Betrag der 20. Teilrechnung in Höhe von S 509.390,05 von der Bw nicht mehr bezahlt und auch nicht in der Buchhaltung erfasst. Lediglich ein Teilbetrag in Höhe von S 379.744,81 wurde direkt durch den Käufer der Wohnung Top 34a direkt an den Gatten bezahlt und über Privatkonto gebucht. Dieser Betrag kann nicht als Anschaffungskosten der Bw angesetzt werden.

Nicht nachvollziehbar sind hingegen die in der Eingabe vom 22.2.2007 angeführten zusätzlichen Kosten. Der Vorhalt vom 29.10.2010 wurde nicht beantwortet. Zunächst wurde eine Fristverlängerung zur Vorlage von Unterlagen beantragt, dann aber mitgeteilt, dass sämtliche Unterlagen im Akt aufliegen müssten. Wie bereits oben ausgeführt, sind die in der Eingabe vom 22.2.2007 angeführten Beträge nicht nachvollziehbar.

Ebenso wenig nachvollziehbar sind die Sonderausstattungen der Wohnungen, die durch die Bw nicht nachgewiesen bzw. nicht erläutert wurden.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wiederaufnahme:

Mit Bescheid vom 18.8.2006 wurde die Berufung durch das Finanzamt für zurückgenommen erklärt, da dem Mängelbehebungsauftrag vom 13.3.2003 nicht entsprochen wurde. Die Berufungsvorentscheidung hätte nicht erlassen werden dürfen und ist unwirksam. Deshalb sind die Vorlageanträge als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Wien, am 10. Jänner 2011