



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen des Bw. vom 31. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 31. August 2001 betreffend Einkommensteuer 1998 und vom 15. Jänner 2003 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Einkommensteuer 1993 vom 20. November 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 1993 bleibt unverändert.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1993 und 1998 werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren war zu klären, ob und ggfs. in welcher Höhe beim Berufungswerber (Bw.) im Zusammenhang mit Grundstücksverkäufen in den Jahren 1993 und 1998 steuerpflichtige Spekulationseinkünfte im Sinne der § 29 und § 30 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) entstanden sind.

Der Bw. hatte mit Schenkungsvertrag vom 12. Mai 1982 9/20 der Liegenschaft seines Vaters in Graz, X-Gasse, EZ.xx erhalten. Diese umfasste die beiden Parzellen a und b mit einer Gesamtfläche von 6003 m², bestehend aus zwei Gartengrundstücken, eines davon bebaut mit einem Mehrfamilienhaus.

Mit Kaufvertrag vom 8. Jänner 1991 hatte der Bw. die restlichen 11/20 der Liegenschaft um einen Kaufpreis von 3.000.000,- S erworben und war damit zum Alleineigentümer geworden.

Knapp zwei Jahre nach dem Erwerb der restlichen Eigentumsanteile hatte der Bw. rd. die Hälfte der Liegenschaft weiterverkauft. Mit Vertrag vom 18. November 1992 hatte er eine - bis auf ein altes Schwimmbad - unbebaute Teilfläche der Parzelle b im Ausmaß von 3.000 m² um einen Kaufpreis von 5.000.000,- S veräußert. Das restliche Grundstück mit dem darauf befindlichen Gebäude war im Mai 1998 um 9.575.000,- S verkauft worden (Kaufvertrag vom 20. Mai 1998).

Bereits ab 1980 war ein Teil des Gebäudes an die X-GmbH vermietet worden, deren geschäftsführender Alleingesellschafter der Bw. war. Nach dem Kauf der restlichen Liegenschaftsanteile im Jänner 1991 war die vermietete Nutzfläche zunächst erweitert worden. Den vorgelegten Akten ist zu entnehmen, dass der Bw. ab März 1992, spätestens aber ab Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Mieterin Anfang 1993 keine Mieteinnahmen mehr erhalten hatte. In der Folge war das Objekt Sitz mehrerer Gesellschaften gewesen, die dem Nahebereich des Bw. zuzuordnen waren. Vermietungseinkünfte aus dem Objekt hatte der Bw. aber erst wieder für das Jahr 1998 erklärt. In den Jahren 1993 – 1996 hatte er die Einreichung von Abgabenerklärungen unterlassen. 1997 waren Abgabenerklärungen eingereicht worden, nach welchen er ausschließlich nicht selbständige Einkünfte bezogen hatte.

Schon vor dem Erwerb der Liegenschaft und bis zum späteren Verkauf, hatte der nicht vermietete Teil des Gebäudes der Privatnutzung des Bw. bzw. seiner Familie gedient (Wohnrecht der Eltern).

Im Zuge der Überprüfung der Abgabenerklärungen für 1998 stellte das Finanzamt Graz-Stadt (FA) fest, dass der Liegenschaftsverkauf vom 20. Mai 1998 darin keinen Niederschlag gefunden hatte. Nach einem Vorhalteverfahren, in welchem der Bw. allerdings zur Klärung eines Besteuerungstatbestandes im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf seiner Liegenschaft in der X-Gasse nichts beigetragen hatte, rechnete das FA im nunmehr angefochtenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheid 1998 den erklärten Besteuerungsgrundlagen Einkünfte gemäß § 29 EStG in Höhe von 3.698.750,- S zu.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung beschränkte sich der Bw. darauf zu bestreiten, dass er die Liegenschaft innerhalb der zehnjährigen Verjährungsfrist

erworben habe, räumte aber ein, dass ihm entsprechende Unterlagen zu seinem Vorbringen "bedauerlicherweise" nicht vorlägen.

Das FA erließ daraufhin eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE), in welcher es auf den - nach den vorliegenden Verträgen zum Erwerb und zur Veräußerung der Liegenschaft in der X-Gasse - eindeutigen Sachverhalt verwies. Nach einhelliger Literatur könne ein Spekulationstatbestand auch hinsichtlich eines Miteigentumsanteiles verwirklicht werden. In Fällen sukzessiven An- und Verkaufes von Miteigentumsanteilen sei für die Berechnung des Spekulationsgewinnes eine entsprechende Verhältnisrechnung anzustellen, wie dies im angefochtenen Bescheid erfolgt sei. Mangels Mitwirkung des Bw. sei diese Berechnung aufgrund der amtswegig beschaffbaren Daten durchgeführt worden. Dazu sei der im Vertrag vom 20. Mai 1998 ausgewiesene Veräußerungserlös um jenen Anteil gekürzt worden, der auf den seinerzeit unentgeltlich erworbenen, ideellen Liegenschaftsanteil von 9/20 entfalle. Der im Jahr 1998 veräußerte Liegenschaftsteil habe rd. 50% der gesamten Liegenschaft betroffen. Entsprechend seien 50% der im Jahr 1991 angefallenen Anschaffungskosten (zuzüglich geschätzter Nebenkosten) bei der Ermittlung des 1998 erzielten Spekulationsgewinnes als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Ohne weitere Ausführungen begehrte der Bw. daraufhin eine Entscheidung seiner Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In weiterer Folge nahm das FA das ESt-Veranlagungsverfahren 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und rechnete den Besteuerungsgrundlagen ebenfalls Einkünfte im Sinne des § 29 EStG zu. Erst durch die Erhebungen im Zuge der Veranlagung 1998 habe man davon Kenntnis erlangt, dass bereits im Jahr 1993 ein Spekulationsgewinn in Zusammenhang mit der Veräußerung des ersten Liegenschaftsteiles durch Kaufvertrag vom 18. November 1992 realisiert worden sei. Nach dem Erhebungsergebnis sei der Erlös aus diesem Verkauf erst im Jahr 1993 zugeflossen. Der Zufluss einer Einnahme erfolge zu jenem Zeitpunkt, zu dem der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Dies sei beim Veräußerungserlös aus dem Vertrag vom 18. November 1992 nach dem Inhalt der Aufsandungserklärung vom 21. Jänner 1993 jedenfalls erst im Jahr 1993 gewesen. Selbst bei Überweisung des Kaufpreises auf ein Treuhandkonto des Notars noch vor dem Jahreswechsel, habe der Bw. aufgrund der vereinbarten Vertragsklauseln darüber erst im Jahr 1993 verfügen können. Verjährung sei für das Jahr 1993 noch nicht eingetreten, weil davon auszugehen sei, dass der Bw. die Offenlegung dieser Vorgänge in Hinterziehungsabsicht unterlassen habe und daher eine Verjährungsfrist von zehn Jahren zum Tragen komme. Die Berechnung des Spekulationsgewinnes sei nach der in der BVE zum Jahr 1998 dargestellten Methode erfolgt. Mangels Kenntnis sonstiger Werbungskosten seien von den 9/20 des Verkaufserlöses aber lediglich 50% des Kaufpreises aus 1991 in Abzug gebracht worden.

Auch gegen die Erledigung des FA zum Jahr 1993 berief der Bw. und beantragte die Bescheidaufhebung, da die "in der Bescheidbegründung angegebenen Sachverhalte nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen."

Am 31. Jänner 2003 langte beim FA zum Rechtsmittelverfahren 1998 ein Antrag des Bw. "auf Entscheidung durch den Berufungssenat" ein. Der steuerliche Vertreter des Bw. begehrte den Vorlageantrag betreffend den ESt-Bescheid 1998 "dem Unabhängigen Finanzsenat aufgrund des Überganges der Zuständigkeit zur Entscheidung vorzulegen."

Durch Erhebungen des UFS kam im zweitinstanzlichen Verfahren hervor, dass der Bw. im Jahr 1993 eine weitere Liegenschaft in Z. veräußert hatte. Der Bw. hatte das Grundstück EZ.xxx, ein Einfamilienhaus mit Garten, mit Kaufvertrag vom 15. Mai 1990 um einen Kaufpreis von 3.200.000,- S erworben und mit Vertrag vom 18. August 1993 um 3.750.000,- S wieder veräußert. Auch dieser Vorgang war in seinen Abgabenerklärungen nicht aufgeschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 29 Z 2 EStG erfasst als Sonstige Einkünfte die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

Die für die Besteuerung des anhängigen Falles maßgeblichen Bestimmungen des § 30 EStG in der 1993 bzw. 1998 geltenden Fassung des BGBl 400/1988 bzw. 818/1993 lauten:

§ 30 (1): Spekulationsgeschäfte sind:

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

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

Wurde das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

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

1. Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung, mindestens aber seit zwei Jahren als Hauptwohnsitz gedient haben....

(4) Als Einkünfte sind 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. Wird unbebauter Grund und

Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 6 000 S betragen....

Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, unterliegen grundsätzlich nicht der Ertragsbesteuerung. Zweck der zitierten Bestimmungen ist es, eine ausnahmsweise Besteuerung privater Wertzuwächse in jenen Fällen sicher zu stellen, in welchen privater Gütertransfer aus spekulativen Gründen erfolgt, d.h. in der Absicht, daraus Einkünfte zu erzielen. Nach langjähriger Rechtslage ist es allerdings nicht erforderlich, dass im Einzelfall einer Veräußerung auch tatsächlich derartige Motive zu Grunde liegen. Vielmehr wird bereits seit dem EStG 1934 das Vorliegen einer Spekulationsabsicht unwiderlegbar vermutet, wenn die im Gesetz genannten Fristen zwischen Erwerb und Veräußerung nicht überschritten wurden. Auch wenn für einen konkreten Verkauf ganz andere, nicht spekulative Gründe ausschlaggebend waren, lässt das Gesetz seither den Gegenbeweis nicht mehr zu. Allein die Tatsache der Veräußerung innerhalb der gesetzlich festgelegten Fristen führt dem Grunde nach zu einem Spekulationstatbestand im Sinne des § 30 EStG. Ob sich daraus eine Steuerpflicht ergibt, hängt von verschiedenen, weiteren Umständen ab, insbesondere davon, ob aus dem Vermögenstransfer ein Gewinn erzielt wurde.

Dieser Gewinn ist nach den Vorgaben des § 30 Abs. 4 EStG zu ermitteln. Dabei ist eine periodenübergreifende Betrachtung durchzuführen. Dem erzielten Veräußerungserlös sind grundsätzlich die bis zur Veräußerung in Bezug auf das betreffende Wirtschaftsgut angefallenen Aufwendungen gegenüber zu stellen. Das betrifft einerseits die seinerzeitigen Anschaffungskosten einschließlich Anschaffungsnebenkosten, bei Gebäuden auch (werterhöhende) Herstellungs- und Instandsetzungskosten seit der Anschaffung, andererseits aber auch Kosten, die für die Erhaltung des Wirtschaftsgutes bis zur Veräußerung aufgewendet wurden und Werbungskosten, die im Zusammenhang mit dem Verkauf zu tragen waren. Die Berücksichtigung solcher Kosten setzt voraus, dass sich diese auf das Spekulationsgeschäft beziehen, und kommt daher grundsätzlich dann nicht zum Tragen, wenn die Aufwendungen bereits bei einer anderen Einkunftsart, insbesondere als Werbungskosten im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwertet wurden, oder aber im Zusammenhang mit einer privaten Nutzung des Wirtschaftsgutes stehen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 30 Tz 210 insbesondere mit Verweis auf VwGH 28.1.1997, 96/14/0165).

Wie die Erstbehörde in der BVE für 1998 zutreffend ausführt, können Spekulationstatbestände auch bei einem sukzessiven An- bzw. Verkauf einer Liegenschaft realisiert werden. Die Ermittlung der Einkünfte hat dabei für jedes Spekulationsgeschäft gesondert zu erfolgen. In diesem Fall sind dem erzielten Veräußerungserlös die anteiligen Anschaffungskosten

gegenüber zu stellen. Dazu sind die seinerzeitigen Anschaffungskosten dem/den gehaltenen und dem/den veräußerten Anteil(en) nach dem Verhältnis ihrer Verkehrswerte im Zeitpunkt der Anschaffung zuzuordnen. Dies ist insbesondere im Fall einer objektiv nachvollziehbaren Mischpreisbildung bei den seinerzeitigen Anschaffungskosten erforderlich (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 136 und Tz 159 ff mit Verweis auf VwGH 31.5.2000, 97/13/0223, 97/13/0245 u.a.).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage bestehen für den UFS keine Zweifel, dass die von der Erstbehörde aufgegriffenen Veräußerungsvorgänge dem Grunde nach Spekulationstatbestände im Sinne der §§ 29 und 30 EStG darstellen. Gleiches gilt für den im zweitinstanzlichen Verfahren festgestellten Verkauf der Liegenschaft in Z.. Da die betroffenen Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge durch notarielle Verträge dokumentiert sind und diese zudem zu entsprechenden Grundbuchseintragungen geführt haben, sieht der UFS keine Veranlassung, die vertragskonforme Umsetzung dieser Vereinbarungen in Frage zu stellen, zumal der (im erstinstanzlichen Verfahren steuerlich vertretene) Bw. auch keine tragenden Gegenargumente vorgebracht hat.

Vor einer näheren Auseinandersetzung mit der Höhe der nach dem Verfahrensergebnis aus allen drei Verkäufen erzielten Veräußerungsgewinne, war zunächst auf die Frage des Besteuerungsrechtes für das Jahr 1993, konkret auf den Zuflusszeitpunkt, die Verjährungsfrage und das Recht zur Wiederaufnahme des rechtskräftigen Einkommensteuerveranlagungsbescheides 1993, einzugehen.

Die Erstbehörde hat den Zufluss des Veräußerungserlöses beim Bw. aus dem ersten Teilverkauf der Liegenschaft in der X-Gasse im Jahr 1993 angenommen und ihre dazu angestellten Überlegungen im angefochtenen Bescheid überzeugend ausgeführt. Tatsächlich ergäbe die Formulierung der Aufsandungserklärung vom 21. Jänner 1993, "Der Käufer ist verpflichtet, den Kaufpreis sofort auf das vereinbarte Notar-Anderkonto zu überweisen.." keinen Sinn, wäre der Kaufpreis bereits vor Erstellung dieser Urkunde auf dem Treuhandkonto des Vertragsverfassers eingegangen.

Nachdem davon auszugehen ist, dass der Vertragserrichtende Notar zur Vermeidung von Haftungsfolgen die Freigabe des Kaufpreises an den Bw. nicht vor der grundbücherlichen Durchführung des Verkaufes veranlasst hat, dies aber die Aufsandungserklärung voraussetzte, ist auszuschließen, dass der Bw. über den Verkaufserlös schon im Jahr 1992 verfügen konnte.

Ergänzend sei angemerkt, dass die für die grundbücherliche Durchführung erforderliche Grundstücksvermessung ebenfalls erst im Jahr 1993, nämlich mit Teilungsplan vom 20. Jänner 1993, erfolgt ist.

Die Vertragsparteien hatten in Pkt. 6 des Kaufvertrages vom 28. November 1992 mehrere Bedingungen für die Rechtswirksamkeit des Vertrages vereinbart. In der

Aufsandungserklärung vom 21. Jänner 1993 wird darauf verwiesen, dass bis zu diesem Zeitpunkt erst zwei dieser Bedingungen realisiert worden waren. Vor diesem Hintergrund ist die in Pkt. 6 des Dokumentes vom 21. Jänner 1993 enthaltene Zinsenvereinbarung zu verstehen, nach welcher die auf dem Notar-Anderkonto bis 31. März 1993 angereiften Zinsen dem Verkäufer zuzurechnen sein sollten, die bei späterem Eintritt der Rechtswirksamkeit des Vertrages nach diesem Zeitpunkt anreifenden Zinsen aber dem Käufer zustünden. Auch daraus ist zu ersehen, dass der Bw. bei Ausfertigung der Aufsandungsurkunde am 21. Jänner 1993 über den Verkaufserlös noch nicht verfügen konnte und es daher bis dahin bei ihm noch zu keinem Zufluss gekommen war. Dass ihm der Kaufpreis in weiterer Folge tatsächlich zugeflossen ist, ergibt sich aus der grundbücherlichen Durchführung des Eigentumsüberganges an den Käufer.

Die Zuordnung des Spekulationsgewinnes aus dem Verkauf des ersten Teilgrundstückes der Liegenschaft X-Gasse zum Jahr 1993 erfolgte daher zu Recht.

Nach den für das anhängige Verfahren geltenden Bestimmungen des § 207 BAO idF BGBl I Nr. 142/2000 verjährt das Recht zur Abgabenfestsetzung bei einer hinterzogenen Einkommensteuer grundsätzlich 10 Jahre nach dem Ende des Jahres der letzten Unterbrechungshandlung, spätestens aber 15 Jahre nach dem Entstehen des Abgabenspruches (§ 209 Abs. 3 BAO). Eine Unterbrechungshandlung ist jede nach außen erkennbare Amtshandlung der Abgabenbehörde zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 209 Abs. 1 BAO). Dazu gehört etwa das Erlassen eines Abgabenbescheides.

Ob eine hinterzogene Abgabe betroffen ist, hat die abgabenfestsetzende Behörde als Vorfrage zu beurteilen und ihre Erwägungen in der Begründung des Abgabenbescheides nachvollziehbar darzulegen.

Für 1993 war zunächst am 9. November 1995 ein ESt-Bescheid ergangen, in welchem die Besteuerungsgrundlagen mangels Einreichens einer Abgabenerklärung mit 0,- S geschätzt worden waren. Gemäß § 208 BAO hatte damit der Lauf der Festsetzungsverjährungsfrist am 31. Dezember 1995 begonnen. Der nunmehr angefochtene Bescheid erging nach Wiederaufnahme des Veranlagungsverfahrens am 20. November 2002, somit innerhalb der durch § 207 BAO festgelegten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben.

Die Erstbehörde hat die Annahme eines Hinterziehungstatbestandes in Bezug auf die ESt 1993 v. a. damit begründet, dass der Bw. im fraglichen Zeitraum steuerlich vertreten gewesen war. Am 15. Februar 1993 hatte sein Vertreter die Abschreibung der ESt-Vorauszahlungen für 1993 mit Hinweis auf den Konkurs der X-GmbH Anfang des Jahres beantragt, durch den der Bw. nunmehr weder Geschäftsführerbezüge noch Mieteinnahmen erhalte. In weiterer Folge war

dann die Einreichung der Abgabenerklärungen unterblieben. Vor Ergehen des Schätzungsbescheides für 1993 hatte der steuerliche Vertreter dem FA am 28. September 1995 auf Anfrage noch einmal bestätigt, dass der Bw. im Jahr 1993 wegen der Insolvenz der GmbH kein veranlagungspflichtiges Einkommen bezogen hatte.

Kurz zuvor hatte der steuerliche Vertreter am 5. August 1995 in einer Vorhaltsbeantwortung zur Veranlagung 1991 detailliert zu den Eigentums- und Wertverhältnissen der Liegenschaft in der X-Gasse Stellung genommen bzw. die beiden Erwerbsvorgänge dargestellt.

Die Erstbehörde hat im bekämpften ESt-Bescheid 1993 die Hinterziehungsabsicht zudem mit dem Ergebnis einer am 12. Jänner 1993 durchgeführten Erhebung der wirtschaftlichen Verhältnisse durch das FA begründet, bei welcher der Bw. zwar auf sein Eigentum an der Liegenschaft X-Gasse (im Übrigen auch auf jenes am Grundstück in Z.) verwiesen, den zu diesem Zeitpunkt gerade in Schwebe befindlichen Teilverkauf der Liegenschaft aber nicht erwähnt hatte.

Aus diesen Umständen ist zu ersehen, dass der Bw. gerade im Jahr 1993 verschiedentlich Anlass gehabt hatte, seinen steuerlichen Vertreter über den Verkauf des Teilgrundstückes in der X-Gasse, aber auch über die Veräußerung des Objektes in Z. zu informieren.

Dazu kommt, dass beide Veräußerungsvorgänge über Notare abgewickelt worden waren, zu deren Pflichten auch der Hinweis über allfällige steuerliche Konsequenzen aus Grundstücksverkäufen gehört. In den beiden von den Vertragsserrichtern erstellten Grunderwerbsteuer- (GreSt-) Erklärungen sind die Jahre des Erwerbes durch den Bw. ausgewiesen. Gerade weil in beiden Fällen der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung - mit zwei bzw. drei Jahren - relativ kurz war, erscheint es kaum denkbar, dass der Bw. von keinem der beiden Notare im Zuge der Verkaufsabwicklungen auf die Steuerpflicht eines allfälligen Spekulationsgewinnes aufmerksam gemacht worden sein sollte. Wenn er beide Grundstücksverkäufe dennoch in der Folge seinem steuerlichen Vertreter gegenüber nicht erwähnt oder allenfalls auch unrichtig dargestellt hat, so erscheint die Schlussfolgerung des FA durchaus berechtigt.

Dies umso mehr, wenn man die finanziell bedrängte Lage des Bw. aufgrund der Insolvenz der X-GmbH bedenkt, durch die er seine laufende Einnahmenquelle verloren hatte. Dass auch er persönlich sich in einer problematischen, wirtschaftlichen Situation befand, zeigen die hohen grundbücherlichen Belastungen der Liegenschaft in der X-Gasse und nicht zuletzt auch die Tatsache, dass die Abgabenbehörde zur Abdeckung der Abgabenrückstände zwangsweise Einbringungsschritte setzen musste, wie den Erhebungen der wirtschaftlichen Verhältnisse vom 12. Jänner 1993 zu entnehmen ist (eine solche Erhebung war im Übrigen bereits im Juli 1992 durchgeführt worden).

Der Bw. war aus diesem Grund veranlasst, mit seinem steuerlichen Vertreter Möglichkeiten zur Verbesserung seiner wirtschaftlichen Lage zu erörtern. Es erscheint daher auch unter diesem Aspekt nicht glaubhaft, dass er die Tatsache der Veräußerung der beiden Grundstücke im Jahr 1993 seinem steuerlichen Vertreter gegenüber aus entschuldbaren Gründen oder auch nur leicht fahrlässig verschwiegen hat.

Die an den Bw. ergangene Aufforderung des UFS, zum Hinterziehungsverdacht der Erstbehörde Stellung zu nehmen, blieb unbeantwortet. Da die Hinterziehungsabsicht des Bw. durch die dargestellten Umstände hinreichend erhärtet erscheint, geht auch der UFS davon aus, dass für das Jahr 1993 die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zur Anwendung zu kommen hat.

Somit bleibt die Frage der Befugnis zur Wiederaufnahme des ESt-Bescheides 1993 zu klären. Die Erstbehörde hat sowohl das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) als auch den Tatbestand der Erschleichung des ESt-Bescheides durch bewusst falsche Abgaben (§ 303 Abs. 1 lit. a BAO) als Gründe für eine amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO herangezogen.

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen *unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Ob neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, ist aus der Sicht des wieder aufzunehmenden Verfahrens zu beurteilen, wobei es auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres ankommt. Daher können Kenntnisse aus anderen Abgabenverfahren für das betroffene Verfahren als neu hervorgekommen zu beurteilen sein. Maßgebend ist, ob der Sachverhalt der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren so vollständig bekannt war, dass sie bei richtiger, rechtlicher Beurteilung schon bei der seinerzeitigen Bescheiderlassung zum Ergebnis des im wieder aufgenommenen Verfahren neu erlassenen Bescheides kommen hätte können. Ein Verschulden der Abgabenbehörde an der Unkenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel steht der Wiederaufnahme eines Verfahrens nicht entgegen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 303, Tz 7 ff mit Verweis auf zahlreiche, einschlägige VwGH-Judikate).

Die Erstbehörde hat im Bescheid vom 20. November 2002 detailliert dargestellt, dass sie erst aufgrund umfangreicher Recherchen im Zuge der Veranlagung 1998 die erforderliche Kenntnis erlangt hat, um den aus dem ersten Teilverkauf der Liegenschaft in der X-Gasse im Jahr 1993 realisierten Spekulationsgewinn feststellen zu können. Es mag zutreffen – und wird von der

Erstbehörde auch eingeräumt -, dass dem Finanzamt Teile der für diese Beurteilung maßgeblichen Unterlagen bereits vor dem Ergehen des ESt-Erstbescheides 1993 im November 1995 zugegangen waren. Diese Unterlagen waren allerdings nicht im ESt-Veranlagungsverfahren zur Verfügung gestanden, sondern wurden im Zuge der Veranlagung für 1998 vornehmlich aus den Akten der Bewertungs- bzw. Gebührenbemessungsverfahren beigeschafft. Sie stellen damit im ESt-Veranlagungsverfahren neu hervorgekommene Beweismittel dar.

Andererseits hätte sich aus einzelnen, vor November 1995 aufliegenden Unterlagen der für die Besteuerung des Spekulationsgewinnes maßgebliche Sachverhalt in seiner Gesamtheit auch noch nicht beurteilen lassen.

Aus Sicht des UFS bestehen keine Zweifel, dass für das anhängige ESt-Verfahren 1993 unter den gegebenen Umständen die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme auf Basis des so genannten Neuerungstatbestandes gegeben waren. Es erübrigt sich daher, auf den weiteren Wiederaufnahmsgrund der Erschleichung des ESt-Bescheides 1993 näher einzugehen.

Wie eingangs zitiert, sieht § 30 EStG einen Befreiungstatbestand für die Veräußerung von Eigenheimen vor, der zum Tragen kommt, wenn das Gebäude bis zum Verkauf und davor für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Verkäufers gebildet hatte.

Die maßgebliche Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG definiert als Eigenheim *ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen*.

Die in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG genannten Voraussetzungen für die Befreiung von der Besteuerung eines durch die Veräußerung erzielten Spekulationsgewinnes erfüllen beide vom Bw. veräußerten Gebäude nicht.

Beim Objekt in der X-Gasse handelte es sich nach der Aktenlage um ein Gebäude mit fünf Wohnungen, das zudem aufgrund der Vermietung an diverse Unternehmen zu weniger als zwei Drittel Wohnzwecken gedient hatte (nach den Abgabenerklärungen 1991/1992 hatte das Ausmaß der Privatnutzung für Wohnzwecke ca. 35% betragen).

Das Gebäude in Z. ist in den Unterlagen zwar als Einfamilienhaus ausgewiesen, doch kommt § 30 Abs. 2 Z 1 EStG nicht zum Tragen, weil es bis zum Verkauf an die Fa. I. vermietet war und das Objekt dem Bw. im maßgeblichen Zeitraum daher nicht als (Haupt-) Wohnsitz dienen konnte (der Bw. hatte es bei der Erhebung am 12. Jänner 1993 als "Wochenendhaus" bezeichnet. Gleichzeitig hatte er darauf verwiesen, dass er Mitbewohner seines Vaters sei. Dieser lebte aufgrund des bei der Schenkung zurückbehaltenen Wohnrechtes im Gebäude in der X-Gasse in Graz).

Somit waren für alle drei Veräußerungsvorgänge die Voraussetzungen für die Besteuerung des dabei erzielten Veräußerungsgewinnes gegeben.

Die von der Erstbehörde zur Liegenschaft in der X-Gasse herangezogene Methode, aufgrund des seinerzeitigen Erwerbes von 9/20 der Eigentumsanteile im Wege der Schenkung, eben jenen Anteil sowohl aus dem beim ersten Teilverkauf erzielten Veräußerungserlös als auch aus dem Erlös des Verkaufes der Restfläche im Jahr 1998 auszuscheiden, erscheint unbedenklich. Bei beiden Vorgängen verblieben somit nur 11/20 des erzielten Erlöses in der steuerlich relevanten Berechnungsgrundlage für den Spekulationsgewinn.

Nach der grundsätzlich selben Methode hat die Erstbehörde den Erlösen die Anschaffungskosten gegenübergestellt. Damit ist sie allerdings in Widerspruch zu den Vorgaben der VwGH-Judikatur gekommen. Ist es doch offensichtlich, dass der Verkehrswert des unbebauten Grundstückes sich von jenem mit dem Gebäudebestand maßgeblich unterscheidet und somit von einem Mischwert auszugehen war.

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurde deshalb der Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Anschaffung im Jahr 1991 ermittelt. Dabei zog der UFS für das Gebäude einen Wert heran, der nach der Aktenlage für das Veranlagungsverfahren 1991 von einem Gutachter für Zwecke der Ermittlung einer fiktiven AfA betreffend die unentgeltlich erworbenen Liegenschaftsanteile ermittelt worden war (8.449.988,- S).

Beim Grund und Boden ging der UFS von der Überlegung aus, dass dem beim Verkauf im November 1992 vereinbarten Grundstückspreis aufgrund der kurzen Zeitspanne zwischen An- und Verkauf auch Aussagekraft für den Verkehrswert im Jänner 1991 einzuräumen ist. Für den bebauten Grundstücksteil wurde dabei ein Bebauungsabschlag analog der Bestimmung des § 53 Abs. 7 lit. d Bewertungsgesetz 1955 (BewG) berücksichtigt (25% Wertabschlag für eine Fläche im Ausmaß des 10fachen der bebauten Fläche). Der sich auf dieser Basis ergebende Wert wurde dem Verhältnis der bebauten und unbebauten Fläche entsprechend zugeordnet.

Die Summe aus dem so ermittelten Gebäude- und Grundwert bildet aus Sicht des UFS den für 1991 anzunehmenden Verkehrswert der Liegenschaft (17.242.498,- S, davon 49% auf das Gebäude und 51% auf den Bodenwert entfallend).

Dieser Wert wurde auf die tatsächlichen Anschaffungskosten des Bw. für die 11/20 Anteile an der Liegenschaft (3.000.000,- S) insofern umgelegt, als davon 49% den Anschaffungskosten der Gebäudeanteile und 51% jenen der Bodenanteile zugeordnet wurden. Daraus resultierten Kosten für den Grund und Boden von 1.530.000,- S, die in weiterer Folge nach dem Verhältnis bei der Verkehrswertermittlung zwischen dem Wert des nach § 53 Abs. 7 BewG als bebaut

geltenden Bodens ($2.910 \text{ m}^2 = 10\text{fache der tatsächlich bebauten Fläche a` } 217,50 \text{ S/m}^2$) und der unbebauten Restfläche ($3.093 \text{ m}^2 \text{ a` } 290,-/\text{m}^2$) aufgeteilt wurden.

Der Teilverkauf im Jahr 1993 hatte ausschließlich unbebauten Grund betroffen. Entsprechend ergaben sich für die in diesem Jahr verkauften Flächen von 3.000 m^2 Anschaffungskosten von $870.000,- \text{ S}$, die von $11/20$ des Verkaufserlöses ($2.750.000,- \text{ S}$) in Abzug gebracht wurden.

Weiters wurden $7,5\%$ der anteiligen Anschaffungskosten für Kaufnebenkosten (GreSt, Grundbuchs-Eintragungsgebühr und Vertragserrichtungskosten) berücksichtigt, sowie ein geschätzter Pauschalbetrag von $34.750,- \text{ S}$ für weitere Werbungskosten, wie etwa Beglaubigungskosten beim Kauf und eine Kaufpreisverzinsung bzw. Kosten der Lastenfreistellung und 50% der Grundstücksteilungskosten beim Verkauf). Diese Schätzung war erforderlich, weil der Bw. der Aufforderung des UFS zur Bekanntgabe seiner tatsächlich angefallenen Werbungskosten nicht gefolgt ist.

Für den Verkauf im Jahr 1998 erfolgte die Berechnung analog, mit pauschal geschätzten Werbungskosten von $26.500,- \text{ S}$ (Entfall der Grundstücksteilungskosten).

Kosten für die Instandsetzung oder Erhaltung des Gebäudes während der Besitzzeit des Bw. waren im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung nicht zu berücksichtigen, da das Objekt in dieser Zeit zur Gänze entweder der Vermietung gedient hatte oder aber privat genutzt worden war. Sonstige Werbungskosten hat das Verfahren nicht hervorgebracht bzw. wurden auch vom Bw. trotz Aufforderung nicht bekannt gegeben.

Die in § 30 Abs. 4 EStG vorgesehene Begünstigungsbestimmung für unbebauten Grund und Boden kam nicht zum Tragen. Der Verkauf des unbebauten Grundstückes im Jahr 1993 erfolgte vor Ablauf der erforderlichen Fünfjahresfrist. Die Abgrenzung zwischen bebauten und unbebauten Grundstücken ist nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen durchzuführen. Nach § 55 Abs. 2 BewG gelten Grundstücke mit Gebäuden nur dann als unbebaut, wenn der Wert des Gebäudes gegenüber jenem des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung ist (Abbruchgebäude, Hütten u. dgl.). Dies war bei dem 1998 veräußerten Teilgrundstück nicht der Fall. Die 10% -Kürzungsklausel kam daher nicht zur Anwendung.

Für die Liegenschaft in Z. wurde dem Verkaufserlös von $3.750.000,- \text{ S}$ der Kaufpreis von $3.200.000,- \text{ S}$ aus dem Jahr 1991 gegenübergestellt und weiters, so wie bei der Liegenschaft in Graz, $7,5\%$ Kaufpreisnebenkosten sowie pauschal geschätzte Werbungskosten (für Beglaubigungskosten beim Kauf, Kosten der Lastenfreistellung beim Verkauf usw.) in Höhe von $10.000,- \text{ S}$ berücksichtigt. Auch zu diesem Objekt war der Bw. die Bekanntgabe seiner tatsächlichen Aufwendungen trotz Aufforderung schuldig geblieben. Da das Objekt der Vermietung gedient hatte, entfiel auch bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes für dieses Gebäude ein Ansatz von Kosten für dessen Instandsetzung oder Erhaltung.

Den beiden Berufungen war somit insgesamt der Erfolg zu versagen. Die Höhe der steuerpflichtigen Spekulationsgewinne und die daraus resultierenden ESt-Schuldigkeiten sind im Detail den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieser Entscheidung bilden.

Schließlich bleibt festzuhalten, dass die Eingabe an das FA vom 31. Jänner 2003 betreffend Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat keinen gültigen Antrag im Sinne des § 323 Abs. 12 iVm. § 282 Abs. 1 Z 1 BAO darstellt. Weder bezieht sich der Schriftsatz explizit auf eine der beiden Bestimmungen, noch ist dessen Inhalt zu entnehmen, dass der Bw. damit eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im Gegensatz zu der im UFSG grundsätzlich vorgesehenen, monokratischen Erledigung angestrebt hat. Wenn der Einbringer des Schreibens, der steuerliche Vertreter des Bw, darin ausdrücklich nur auf § 276 Abs. 2 BAO Bezug nimmt, ist davon auszugehen, dass der Eingabe ausschließlich die Funktion eines Vorlageantrages im Sinne dieser Bestimmung zukommen sollte. Gemäß § 282 Abs. 1 BAO hatte die Entscheidung daher monokratisch zu ergehen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 3. August 2006