



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung des DMR, vertreten durch WTG Dr. Reinold - Mag. Veith Stb GmbH, 1030 Wien, Am Modenapark 10/9, vom 29. Mai 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 27. April 1998 betreffend Einkommensteuer 1993 nach der am 4. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 1993 wird gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Berufungswerber (Bw) ist der A. Mit Kaufvertrag vom 15. März 1989 hatte der Bw ein bebautes Grundstück in Wien, Z-Gasse, gekauft. Er erklärte aus der Vermietung des Gebäudes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Jahr 1993 verkaufte der Bw 40/100 Anteile der Liegenschaft um 12.117.000 S und 25/100 Anteile an der Liegenschaft um 7.245.000 S.

Das Finanzamt stellte dem Veräußerungserlös die anteiligen Anschaffungskosten mit 4.446.046 S gegenüber und setzte bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1993 den Differenzbetrag von 14.915.954 S als sonstige Einkünfte (Spekulationsgeschäft) an.

40/100 Anteile	12.117.000 S
25/100 Anteile	7.245.000 S
65/100 Anteile	19.362.000 S
- anteilige Anschaffungskosten	4.446.046 S
sonstige Einkünfte	14.915.954 S

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der Bw vor, gegen ihn sei hinsichtlich der in Rede stehenden Liegenschaft das Enteignungsverfahren nach dem Stadterneuerungsgesetz eingeleitet worden. Die Veräußerung der Liegenschaftsanteile sei im unmittelbaren Zusammenhang mit der angedrohten Enteignung erfolgt. Bei Nichtveräußerung des Liegenschaftsanteiles hätte die Enteignung gedroht. Aus Eigenmitteln hätte der Bw die Sanierung des Objektes nicht finanzieren können. Bei Ankauf des Objektes habe er ausschließlich seine Verwendung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beabsichtigt. Der Bw bestritt, dass der Verkauf der Liegenschaftsanteile ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG 1988 darstelle. Der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gelangte in seiner Entscheidung vom 10. Oktober 1999 (GZ. RV/371-16/04/98) zu der Auffassung, dass das Spekulationsgeschäft steuerpflichtig sei und berechnete die anteiligen Anschaffungskosten mit 4.844.539 S.

Nach Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erließ das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid vom 19. April 2000 zum angefochtenen Bescheid, um die steuerpflichtigen Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft um Zinsenaufwendungen zu kürzen.

Der Verwaltungsgerichtshof erwog in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 2003, ZI. 99/14/0316, dass es nicht als rechtswidrig erkannt werden könne, dass die belangte Behörde die Veräußerung der Anteile an der Liegenschaft als Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG beurteilt habe. Der Beschwerdeführer (Bw) vermochte aber hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen. Die belangte Behörde habe nämlich im angefochtenen Bescheid in keiner Weise nachvollziehbar begründet, warum das auf den Architektenwerkvertrag von April 1989 zurückzuführende Honorare von 599.605 S (anteilig) in den mit einem späteren Architektenwerkvertrag zusammenhängenden Zahlungen enthalten sein sollte.

Mit Schreiben vom 22. April 2003 betrangte der Bw die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens wurde dem Bw mit Schreiben vom 20. April 2006 eine Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten iHv 5.187.577 S übermittelt, die - im Gegensatz zur Berechnung in der Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 1999 und dem Berichtigungsbescheid vom 19. April 2000 – die "Nebenkosten 1992 iHv 1.039.190 S" mangels Nachvollziehbarkeit nicht berücksichtigte. Statt dessen wurde die Gebührennote vom 1. März 1991 über 1.226.700 S (brutto) abzüglich 20 % USt, ds 1.022.250 S (netto) in Ansatz gebracht:

<u>Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten:</u>		
Kaufpreis und Nebenkosten Beilage 1989	AS 23/89	5.369.996,00 S
+ Notariatskosten, Gebühren 1990	AS 9/90	62.635,60 S
+ Architekt Demeter	AS 9/90	12.500,00 S
+ DI Reichart	AS 9/90	5.750,00 S
+ Einreichplan	AS 16/91	20.000,00 S
+ Architekt DI Neu lt Eventalantrag		599.605,00 S
+ Gebührennote v 1.3.1991 über 1.226.700 S abzügl 20 % USt		1.022.250,00 S
		7.092.736,60 S
+ nicht doppelt berücksichtigte Zinsen lt Berichtigung der BE: 1989: Bescheid v 10.6.1992	AS 74/89	126.256,00 S
1990: Bescheid v 27.11.1992	AS 23/90	208.418,00 S
1991: Bescheid v 29.6.1994	AS 33/91	185.587,00 S
1992: Bescheid v 5.10.1994	AS 30/92	367.890,00 S
Summe		7.980.887,60 S
davon 65/100 = zu berücksichtigende anteilige Anschaffungskosten		5.187.577,00 S
<u>Berechnung der Sonstigen Einkünfte:</u>		
Veräußerungserlös Ziegelofengasse		19.362.000,00 S
- zu berücksichtigende anteilige Anschaffungskosten		5.187.577,00 S
Sonstige Einkünfte		14.174.423,00 S

Es wurde darauf hingewiesen, dass lt Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0316 letzter Satz auf Seite 15 unten – die Akontozahlung vom Jahr 1990 iHv 330.000 S im Rechnungsbetrag vom 1. März 1992 (1.226.700 S brutto) enthalten sei und ersucht, nachvollziehbar darzustellen, aus welchen Beträgen sich die "Nebenkosten 1992 iHv 1.039.190 S" zusammensetzen; nur dann, wenn es sich bei diesen nachweislich um weitere, in der obigen Berechnung nicht berücksichtigte Kosten handelte, könnten auch diese anteilig als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass bei der Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten die Architektenkosten iHv 12.500 S (Architekt Demeter), 5.750 S (DI Reichart), 20.000 S (Einreichplan) und 599.605 S (Architekt DI Neu) nur anteilig, dh zu 65 % in Abzug gebracht werden könnten.

In der Vorhaltsbeantwortung (24. Juli 2006) übermittelte der Bw ein Anlageverzeichnis aus dem Jahr 1992, in dem ein Gebäudezugang iHv 1.039.190 S aufscheint. Aus welchen Investitionen sich dieser Betrag zusammensetzt, ist nicht erkennbar. Der Bw teilte mit, dass es für ihn nicht ganz verständlich sei, warum dieser Betrag bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz gelassen wurde und ersuchte, diesen Betrag bei den Einkünften aus dem Spekulationsgeschäft in Abzug zu bringen.

In einem weiteren Vorhalt (26. Juli 2006) wurde der Bw erneut ersucht, nachvollziehbar darzustellen, aus welchen Beträgen sich die "Nebenkosten 1992 iHv 1.039.190 S" zusammensetzen und die entsprechenden Belege zu übermitteln.

Es wurde auch darauf hingewiesen, dass laut Erkenntnis vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0316 Seite 15 letzter Satz "der Architektenwerkvertrag vom 3. Oktober 1989 zur Rechnung vom 1. März 1992 (1.226.700 S brutto) geführt habe, welche durch Akontozahlungen vom 26. November 1989 (400.000 S), vom Jahr 1990 (330.000 S) und vom Jahr 1991 (20.000 S) sowie einer Abschlusszahlung von 476.700 S beglichen worden sei.

Daraus ergebe sich, dass der Betrag von 20.000 S (laut "Anlagenentwicklung 1991 – Z-Gasse" eine Akontozahlung für die Erstellung eines Einreichplanes) in der Gebührennote v 1.3.1992 über 1.226.700 S enthalten und somit nicht wie in der mit Schreiben vom 20. April 2006 übermittelten Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten ein weiteres Mal zu berücksichtigen sei.

Die Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten und der Sonstigen Einkünfte ergebe somit Folgendes:

<u>Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten:</u>		
Kaufpreis und Nebenkosten Beilage 1989	AS 23/89	5.369.996,00 S

+ Notariatskosten, Gebühren 1990	AS 9/90	62.635,60 S
+ Architekt Demeter	AS 9/90	12.500,00 S
+ DI Reichart	AS 9/90	5.750,00 S
+ Architekt DI Neu lt Eventualantrag		599.605,00 S
+ Gebührennote v 1.3.1991 über 1.226.700 S abzügl 20 % USt		1.022.250,00 S
		7.072.736,60 S
+ nicht doppelt berücksichtigte Zinsen lt Berichtigung der BE: 1989: Bescheid v 10.6.1992	AS 74/89	126.256,00 S
1990: Bescheid v 27.11.1992	AS 23/90	208.418,00 S
1991: Bescheid v 29.6.1994	AS 33/91	185.587,00 S
1992: Bescheid v 5.10.1994	AS 30/92	367.890,00 S
Summe		7.960.887,60 S
davon 65/100 = zu berücksichtigende anteilige Anschaffungskosten		5.174.576,00 S
<u>Berechnung der Sonstigen Einkünfte:</u>		
Veräußerungserlös Ziegelofengasse		19.362.000,00 S
- zu berücksichtigende anteilige Anschaffungskosten		5.174.576,00 S
Sonstige Einkünfte		14.187.424,00 S

Der Vorhalt vom 26. Juli 2006 blieb bis dato unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

- Mit Kaufvertrag vom 15. März 1989 erwarb der Bw das bebaute Grundstück in Wien, Z-Gasse um 5.369.996 S. Mit Kaufverträgen jeweils vom 30. März 1993 verkaufte der Bw 40/100 bzw 25/100 Anteile an der Liegenschaft Z-Gasse um 12.117.000 S bzw 7.245.000 S (ds 19.362.000 S).
- Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0316 ist die Veräußerung der Anteile an der Liegenschaft, Z-Gasse, als Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG zu beurteilen.

- Dem Bw sind folgende im Rahmen der Ermittlung des Spekulationsgewinnes zu berücksichtigende weitere Aufwendungen erwachsen:

Notariatskosten, Gebühren 1990	AS 9/90	62.635,60 S
Architekt Demeter	AS 9/90	12.500,00 S
DI Reichart	AS 9/90	5.750,00 S
Architekt DI Neu lt Eventualantrag		599.605,00 S
Gebührennote v 1.3.1991 über 1.226.700 S abzügl 20 % USt		1.022.250,00 S
		1.702.740,60 S
Zinsen, die bislang bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt wurden (lt Berichtigung der BE): 1989: Bescheid v 10.6.1992	AS 74/89	126.256,00 S
1990: Bescheid v 27.11.1992	AS 23/90	208.418,00 S
1991: Bescheid v 29.6.1994	AS 33/91	185.587,00 S
1992: Bescheid v 5.10.1994	AS 30/92	367.890,00 S
Summe		2.590.891,60 S

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0316, den vom Bw für die Jahre 1989 bis 1992 vorgelegten Anlageverzeichnissen und folgender Beweiswürdigung:

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0316 letzter Satz auf Seite 15, unten ist die Aktontozahlung vom Jahr 1990 iHv 330.000 S im Rechnungsbetrag vom 1. März 1992 (1.226.700 S brutto) enthalten. Der Bw wurde in zwei Vorhalten (20. April 2006 und 26. Juli 2006) ersucht, nachvollziehbar darzustellen, aus welchen Beträgen sich die "Nebenkosten 1992 iHv 1.039.190 S" zusammensetzen und die entsprechenden Belege zu übermitteln. Dem Bw wurde mitgeteilt, dass nur dann, wenn es sich bei diesen nachweislich um weitere, in der obigen Berechnung nicht berücksichtigte Kosten handelte, auch diese anteilig als Werbungskosten in Abzug gebracht werden könnten. Da der Bw diesem Ersuchen nicht nachgekommen ist, bleiben die "Nebenkosten 1992 iHv 1.039.190 S" außer Ansatz.

Statt dessen ist die Gebührennote vom 1. März 1991 über 1.226.700 S (brutto) abzüglich 20 % USt, ds 1.022.250 S (netto) in Ansatz zu bringen, da laut Erkenntnis vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0316 Seite 15 letzter Satz "der Architektenwerkvertrag vom 3. Oktober 1989

zur Rechnung vom 1. März 1992 (1.226.700 S brutto) geführt hat, welche der Bw durch Akontozahlungen vom 26. November 1989 (400.000 S), vom Jahr 1990 (330.000 S) und vom Jahr 1991 (20.000 S) sowie einer Abschlusszahlung von 476.700 S beglichen hat.

Daraus ergibt sich, dass der Betrag von 20.000 S (laut "Anlagenentwicklung 1991 – Z-Gasse" eine Akontozahlung für die Erstellung eines Einreichplanes) zur Gänze außer Ansatz zu bleiben hat, da wie oben ausgeführt, dieser Betrag in der Gebührennote vom 1. März 1992 über 1.226.700 S enthalten ist.

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise zu würdigen:

Gemäß § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte:

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. 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 fünfzehn Jahre.

Da der Zeitraum zwischen der Anschaffung der Liegenschaft in der Z-Gasse am 15. März 1989 und der Veräußerung von 65 % der in Rede stehenden Liegenschaft am 30. März 1993 lediglich vier Jahre beträgt, ist für das Veräußerungsgeschäft, bei dem 65 % der Liegenschaft in der Z-Gasse verkauft wurden, der Tatbestand des Spekulationsgeschäfts iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a leg cit verwirklicht.

Gemäß § 30 Abs 3 Z 2 EStG 1988 liegen Spekulationseinkünfte nicht vor, wenn Wirtschaftsgüter "infolge eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes veräußert werden".

Da der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 2003, ZI. 99/14/0316 den gegenständlichen Sachverhalt als Spekulationsgeschäft iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 beurteilt hat und das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 30 Abs 3 Z 2 EStG 1988 verneint hat, steht der Vorgang der Veräußerung der Anteile an der Liegenschaft Z-Gasse als Spekulationsgeschäft außer Streit.

Gemäß § 30 Abs 4 EStG 1988 sind als Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen, wobei im Fall der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes die Anschaffungskosten um Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen sind. Wird ein bestehendes Gebäude aufgestockt und umgebaut, zählen die in diesem Zusammenhang angefallenen Planungskosten (Architektenhonorare) zu den

Herstellungskosten (allenfalls Instandsetzungskosten), welche die Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft mindern. Der einkünftemindernde Ansatz hat auch zu erfolgen, wenn die tatsächliche Ausführung der Baumaßnahme unterblieben ist (verlorener Bauaufwand). Wird nicht das gesamte Gebäude, das von der geplanten Baumaßnahme betroffen ist, veräußert, sondern nur ein ideeller Anteil, ist bei Ermittlung der Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft lediglich der entsprechende Anteil der Planungskosten in Abzug zu bringen.

Die Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten und des Spekulationsgewinnes ergibt damit Folgendes:

<u>Berechnung der anteiligen Anschaffungskosten:</u>		
Kaufpreis und Nebenkosten Beilage 1989	AS 23/89	5.369.996,00 S
+ Notariatskosten, Gebühren 1990	AS 9/90	62.635,60 S
+ Architekt Demeter	AS 9/90	12.500,00 S
+ DI Reichart	AS 9/90	5.750,00 S
+ Architekt DI Neu lt Eventualantrag		599.605,00 S
+ Gebührennote v 1.3.1991 über 1.226.700 S abzügl 20 % USt		1.022.250,00 S
		7.072.736,60 S
+ Zinsen, die bislang bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt wurden (lt Berichtigung der BE): 1989: Bescheid v 10.6.1992	AS 74/89	126.256,00 S
1990: Bescheid v 27.11.1992	AS 23/90	208.418,00 S
1991: Bescheid v 29.6.1994	AS 33/91	185.587,00 S
1992: Bescheid v 5.10.1994	AS 30/92	367.890,00 S
Summe		7.960.887,60 S
Davon sind 65/100 Anschaffungskosten lt obiger Aufstellung zu berücksichtigen		5.174.576,00 S

Die Architektenkosten iHv 12.500 S (Architekt Demeter), 5.750 S (DI Reichart) und 599.605 S (Architekt DI Neu) sind entsprechend den Ausführungen im genannten VwGH-Erkenntnis - abweichend von der Berechnung in der Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 1999 und dem Berichtigungsbescheid vom 19. April 2000 - ebenfalls nur anteilig, dh zu 65 % in Ansatz zu bringen.

Der Spekulationsgewinn aus der Veräußerung von 65/100 Anteilen an der Liegenschaft Z-Gasse ist daher in folgender Höhe zu ermitteln:

Veräußerungserlös Ziegelofengasse	19.362.000,00 S
- zu berücksichtigende anteilige Anschaffungskosten	5.174.576,00 S
Sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG 1988	14.187.424,00 S

Gemäß § 323 Abs 12 BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs 1 Z 1 BAO bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden; solche Anträge können weiters in Fällen, in denen nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war und diese Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof aufgehoben wird, innerhalb eines Monats ab Zustellung der Aufhebung gestellt werden. Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung können abweichend von § 284 Abs 1 Z 1 BAO bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 BAO genannten Abgabenbehörden für Berufungen, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Nach § 284 Abs 1 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBI. I Nr. 97/2002, gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs 1 Z 1 gestellt.

Dem von Bw im Schreiben vom 22. April 2003 vorgebrachten "Antrag auf eine mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat" konnte hinsichtlich seines Antrages auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat entsprochen werden, da der Bw iSd § 323 Abs 12 BAO zweiter Halbsatz seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat fristgerecht, dh innerhalb eines Monats ab Zustellung der Aufhebung der Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof gestellt hat, die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage durch den Berufungssenat zu entscheiden war.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung hätte aber gemäß § 284 Abs 1 BAO bereits in der Berufung gestellt werden müssen. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, ZI. 96/14/0091).

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Da keine Ungewißheit

ersichtlich ist und der Bescheid des Finanzamtes keine Begründung dahingehend erhält, welche Ungewißheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war, wird die Einkommensteuer für das Jahr 1993 endgültig festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. Oktober 2006