



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes xxxxx betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat mit Kaufvertrag vom Datum die bebaute Liegenschaft Straße in A um 80.000,00 € erworben. Das Gebäude wurde in weiterer Folge 2006 und 2007 saniert. Zwecks Begründung von Wohnungseigentum wurde ein Nutzwertgutachten in Auftrag gegeben. Laut Nutzwertgutachten des Dipl. Ing. B C vom 17. Juli 2006 befinden sich im Gebäude drei Wohnungen (Top 1 bis 3), deren Nutzwert mit folgendem Anteil am Nutzwert gesamt bewertet wurde:

Wohnung	Anteil am Gesamtnutzwert	Anteil in %
Top 1 Wohnung im EG 58,09 m2	53/174	30,46 %
Top 2 Wohnung im OG 62,87 m2	65/174	37,36 %
Top 3 Wohnung im DG 61,26 m2	56/174	32,18 %

Die Wohnung Top 1 wurde ab 19. Dezember 2006 vermietet. Die auf die Wohnung Top 2 entfallenden, für private Zwecke angeschafften Anteile (65/174) wurden mit Kauf- und

Wohnungseigentumsvertrag vom xxxxxxxx samt Küche um 135.000,00 € veräußert. Die Wohnung Top 3 wird von der Bw weiterhin privat genutzt.

Das Finanzamt hat betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2006 sowie die Voranmeldungszeiträume Jänner 2007 bis Jänner 2008 bei der Bw eine abgabenbehördliche Prüfung bzw. Nachschau vorgenommen (Bericht vom 15.9.2008 zu ABNr. xxxxxx). Bezüglich des Verkaufs der Wohnung Top 2 enthält der Prüfbericht keine Feststellungen.

In der Beilage zur am 31. Oktober 2008 beim Finanzamt eingegangenen Einkommensteuererklärung 2007 wurde der Gewinn aus der Veräußerung der Top 2 und eines Holznutzungsrechtes (Spekulationsgewinn) wie folgt berechnet (in €):

Erlös Verkauf Wohnung	135.000,00
Erlös Holznutzungsrecht	2.640,00
Gesamt	137.640,00
Abzüglich Herstellungskosten	89.755,88
Verkaufskosten	1.807,20
Gewinn	46.076,92

Mit Vorhalt vom 6. November 2008 wurde die Bw gebeten, zu erläutern, wie die Herstellungskosten in Höhe von 89.755,88 sowie die Verkaufskosten von 1.807,20 € berechnet worden seien. Mit Schriftsatz vom 10. November 2008 wurden die Verkaufskosten wie folgt aufgegliedert:

Provision	1.350,00 €
Rechtsanwalt	300,00 €
Pfandfreistellung	137,20 €
Barauslagen	20,00 €

Als Beilagen wurde eine „Investitionsaufstellung“ betreffend die Liegenschaft Straße und eine Übersicht vorgelegt, in der die Anschaffungskosten für das Gebäude (84.138,52) sowie Baukosten 2006 und 2007 angeführt und zusammen mit „anteiligen Zinsen 2006“ sowie Aufwendungen „Pfandrecht“ mit gesamt 174.962,72 € beziffert wurden.

Mit E-Mail vom 13. November 2008 hat das Finanzamt dem damaligen steuerlichen Vertreter der Bw vorgehalten, dass die erklärten Herstellungskosten von 89.755,88 € auf den in der Beilage ermittelten Wert von 64.956,95 € zu korrigieren seien.

Mit E-Mail vom selben Tag teilte der steuerliche Vertreter mit, er sende als Beilage ein Gutachten über die Berechnung der Nutzwerte. Die Rechnung über 2.339,00 € betreffe eine

Küche, welche in die verkaufte Wohnung eingebaut worden sei. Die Rechnung der Fa. D betreffe ebenfalls das Haus.

Am 21. November 2008 hat das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für 2007 erlassen, in dem Einkünfte aus Spekulation in Höhe von 69.596,27 € erfasst wurden.

In der gesonderten Bescheidbegründung wurde die Abweichung hinsichtlich der Berechnung des Spekulationsgewinnes im Wesentlichen damit begründet, mit Kaufvertrag vom xxxxxxxx sei eine von vornherein dem privaten Bereich zugeordnete Wohnung an Frau E und Herrn F um einen Kaufpreis von 130.000,00 € zuzüglich 5.000,00 € für einen Küchenblock, somit um insgesamt 135.000,00 € veräußert worden (GB-Tz xxxx). Aufgrund des Gutachtens über die Nutzwertberechnung vom 17.7.2006 (DI B C) seien die Wohnungseigentumsanteile grundbücherlich wie folgt eingetragen worden (GB-Tz xxxx):

Wohnung	Eigentümer	Anteil
Top W1	Bw	53/174
Top W2	E	65/348
Top W2	F	65/348
Top W3	Bw	56/174

Zusammengefasst ergebe sich somit folgende Aufteilung:

Wohnung	Eigentümer	Anteil	Anteil in Prozent
Top W1	Bw	53/174	30,46 %
Top W2	E / F	65/174	37,36 %
Top W3	Bw	56/174	32,18 %
Gesamt		174/174	100,00 %

Der in der Einkommensteuererklärung 2007 ausgewiesene Anteil von 51,30 % für die verkaufte Wohnung Top W2 sei vom steuerlichen Vertreter damit begründet worden, dass ein Gutachten über die Berechnung der Nutzwerte vorliege. Dieses sei am 13.11.2008 der Abgabenbehörde per E-Mail übermittelt worden. Demzufolge sei die neuerliche Berechnung der Nutzwerte mit Stichtag der Begehung am 15.5.2008 durch DI B C erfolgt. Anlässlich dieser Begehung sei im Wesentlichen der mittlerweile desolate Zustand der im EG gelegenen und bislang vermieteten Wohnung festgestellt und seien hinsichtlich der von der Familie der Abgabepflichtigen selbst genutzten Wohnung Top 3 weitere Abschläge der Nutzwerte vorgenommen worden. Aufgrund der Begehung am 15.5.2008 ergebe sich laut DI C folgende Berechnung:

Wohnung	Eigentümer	Anteil	In Prozent
Top W1	Bw	31/154	20,13 %
Top W2	E / F	79/154	51,30 %
Top W 3	Bw	44/154	28,57 %
Gesamt		154/154	100,00 %

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen in den Jahren 2006 und 2007 seien die tatsächlichen damaligen Verhältnisse maßgebend. Aufgrund der im Zeitpunkt der Veräußerung aufrechten und nach wie vor grundbücherlich eingetragenen Miteigentumsanteile infolge des Parifizierungsgutachtens vom 17.7.2006 bestehe keine Veranlassung, im Hinblick auf eingetretene steuerliche Auswirkungen im Nachhinein erstellte Berechnungen jeglicher Art als Grundlage heranzuziehen. Die im Zeitpunkt des Wohnungsverkaufes grundbücherlich eingetragenen Miteigentumsanteile seien als Basis für die Ermittlung der Herstellungskosten heranzuziehen.

Die anteiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten für Top W2 wurden vom Finanzamt laut Begründung (in Euro) wie folgt ermittelt:

Kosten 2006	161.427,14
Div. Kosten 2007	11.081,28
Zinsen 2006	4.305,22
Pfandrecht	479,00
Gesamt	177.292,64
Davon Top W2 37,6 %	66.236,53
Lt. Erklärung	89.755,88
Differenz	23.519
Spekulationsgewinn lt. Erkl.	46.076,92
Diff. Herstellungskosten	23.519,35
Spekulationsgewinn lt. VA	69.596,27

Mit Schreiben vom 18.12.2009 (Eingang 19. Dezember 2008) hat die Bw fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, das Finanzamt habe in Sachen ihres Spekulationsgewinnes 2007 die Neuaufteilung der Nutzwerte, welche von DI B C am 15.5.2008 erstellt worden sei, mit der Begründung abgewiesen, dass für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen in den Jahren 2006 und 2007 die tatsächlichen damaligen Verhältnisse maßgebend seien. Sie habe das Gebäude in desolatem Zustand erworben und umfangreiche Renovierungsarbeiten durchgeführt. In der Wohnung

Top W2 seien die meisten Renovierungsarbeiten getätigt worden, weil damals schon geplant gewesen sei, durch den Verkauf der Wohnung Top W2 das Gebäude zum Großteil zu refinanzieren. Ordnungsgemäß sei von ihrer Seite eine Nutzwertberechnung nach dem Umbau durchgeführt worden, um die geänderten Werte auf Grund des Umbaus und den Verkauf der Wohnung Top W2 festzustellen. Für ihre Berechnung des Spekulationsgewinnes seien ausschließlich die Werte nach der getätigten Renovierung maßgebend und nicht die Werte davor, weil sich eben auf Grund des Umbaus die Nutzwerte verschoben hätten.

Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt:

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des Verfahrens ausschließlich strittig, ob für die Berechnung der dem Veräußerungserlös gegenüberzustellenden anteiligen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wohnung Top W 2 der im Nutzwertgutachten vom 17. Juli 2006 festgestellte Nutzwert (65/174) bzw. der prozentuelle Anteil der Wohnung Top W2 am gesamten Nutzwert, nämlich 37,36 %, oder der anlässlich der Begehung vom 15. Mai 2008 durch DI B C festgestellte prozentuelle Anteil der Wohnung Top W2, nämlich 51,30 % des gesamten Nutzwertes heranzuziehen ist.

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass die Bw die Liegenschaft, in der sich die 2007 verkaufte Wohnung befindet, am Datum erworben hat, im Zeitpunkt des Verkaufes noch Alleineigentümerin der Liegenschaft war, und mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom xxxxxxxx die im Nutzwertgutachten vom 17. Juli 2006 für die Wohnung Top W2 festgesetzten 65/174 Anteile an der Liegenschaft EZ Nr., Grundbuch xxx A, an E und F verkauft hat. Als Kaufpreis für diese Anteile wurde zwischen den Vertragsteilen ein Betrag von 130.000,00 € vereinbart.

Gem. [§ 29 Z 2 EStG 1988](#) sind sonstige Einkünfte Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

Gem. [§ 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes 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.

Gem. Abs. 4 leg. cit. sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern (Fassung StruktAnpG 2006, BGBl. I 2006/100 ab Veranlagung 2007).

Die Berufungswerberin bestreitet nicht, dass es sich bei der Veräußerung der Wohnung Top W2 um ein Spekulationsgeschäft handelt, sodass sich eine Prüfung, ob die diesbezüglichen Tatbestandsvoraussetzungen verwirklicht wurden, erübrigt.

Der vorstehend festgestellte Sachverhalt wird wie folgt beurteilt:

Dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom xxxxxxx (vgl. Pkt. II.) ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass die Bw jene Anteile (65/174) am gesamten Nutzwert der Liegenschaft an die Käufer veräußert und übergeben hat, deren Anteil am gesamten Nutzwert im Gutachten vom 17. Juli 2006 mit 37,36 % festgestellt wurde. Als „*Kaufpreis für diese Anteile*“ wurde laut Pkt. III. des Vertrages ein Betrag von 130.000 € vereinbart. Eine Überprüfung des aktuellen Grundbuchstandes durch die Referentin hat ergeben, dass die Neuberechnung der Nutzwerte anlässlich der Begehung vom 15.5.2008 zu keiner Änderung des Grundbuchsstandes geführt hat. Es ist dem Finanzamt auch darin zuzustimmen, dass für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die Verhältnisse im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Veräußerung maßgeblich sind. Da das Ergebnis der Begehung aber ohnedies zu keiner Änderung des Grundbuchsstandes hinsichtlich der Nutzwerte der Wohnungseigentümer geführt hat, ist schon deshalb nicht ersichtlich, weshalb eine erst am 15. Mai 2008 (also nahezu ein Jahr nach dem Verkauf der Wohnung Top W2) geänderte Bewertung des DI C für die Berechnung des Anteils der streitgegenständlichen Wohnung an den Anschaffungs- und Herstellungskosten heranzuziehen wäre. Überdies ist nicht feststellbar, ob die Verhältnisse anlässlich der Begehung vom 15. Mai 2008 (nur annähernd) mit jenen im Zeitpunkt der Veräußerung der Wohnung übereingestimmt haben. Die Feststellungen über das Ergebnis der Begehung geben nur Auskunft über den Zustand am 15. Mai 2008. Nach Ansicht der Referentin entspricht es überdies der Lebenserfahrung, dass ein Verkäufer, der Alleineigentümer einer Liegenschaft ist, dann, wenn - wie die Bw in der Berufung erstmals behauptet - die meisten Sanierungskosten auf eine Wohnung, die verkauft werden soll, entfallen, eine neuerliche Bewertung durch einen Sachverständigen bereits vor dem Verkauf der Wohnung und vor Begründung von Wohnungseigentum vornehmen lässt, zumal sich ein in einem Gutachten iSd.

[§ 9 Wohnungseigentumsgesetz 2002](#) festgestellter höherer Nutzwert der Wohnung, die verkauft werden soll, grundsätzlich in einem höheren Verkaufspreis niederschlägt und sich zudem der Anteil des Erwerbers an den gesamten Bewirtschaftungskosten etc. nach dem grundbücherlich einverleibten Nutzwertanteil des jeweiligen Wohnungseigentümers bemisst. Die auf Grund der Begehung vom 15. Mai 2008 vom Sachverständigen festgestellten Nutzwerte haben zu keiner Änderung des Grundbuchstandes geführt. Eine Änderung hätte aber ohnedies nur auf Basis eines geänderten Gutachtens iSd. [§ 9 WEG 2002](#) und nicht auf Grund einer bloßen Begehung erfolgen können. Dass die Begehung über Auftrag sämtlicher Wohnungseigentümer zum Zwecke der Änderung der Nutzwerte auf Grund eines Gutachtens im Sinne des Wohnungseigentumsgesetz 2002 stattgefunden hätte, hat die Bw weder behauptet noch ist dies aus dem Protokoll über die Begehung ersichtlich. Ein geändertes Nutzwert**gutachten** wurde nicht vorgelegt.

Unter den gegebenen Umständen sieht die Referentin keine Möglichkeit, den von der Bw für die Berechnung der auf die Wohnung Top W 2 anteilig entfallenden Anschaffungs- und nachträglichen Herstellungskosten (Renovierungskosten) herangezogenen Prozentsatz von 51,30 % zur Anwendung zu bringen. Für die Bemessung des Anteils der Wohnung am Kaufpreis samt Nebenkosten (84.138,52) käme er sowieso nicht in Betracht.

Aus dem völlig unsubstantiiert gebliebenen Vorbringen, „*die meisten Renovierungskosten*“ seien auf die Wohnung Top W2 getätigt worden, können keine Anhaltspunkte für eine abweichende Ermittlung bzw. Schätzung des Anteils der veräußerten Wohnung an den Renovierungskosten für die gesamte Liegenschaft gewonnen werden. Dass deren Anteil im Zeitpunkt der Veräußerung den vom Finanzamt herangezogenen Prozentsatz überstiegen habe, wäre von der Bw durch entsprechende Unterlagen zu beweisen gewesen. Wären im Übrigen tatsächlich die meisten (der bis zur Veräußerung getätigten) Kosten für die Renovierung der Wohnung Top W2 aufgewendet worden, und hätte der von DI C anlässlich der Begehung festgestellte Zustand bereits vor Verkauf der Wohnung und Begründung von Wohnungseigentum bestanden, hätte die Bw wohl - worauf vorstehend bereits hingewiesen wurde - im Hinblick auf den geplanten Verkauf der Wohnung Top W2 und die beabsichtigte Begründung von Wohnungseigentum unmittelbar vor Verkauf der Wohnung ein geändertes Nutzwertgutachten erstellen lassen. Diesfalls wäre für einen höheren Nutzwertanteil ein höherer Veräußerungserlös zu erzielen und für die Ermittlung des Spekulationsgewinnes den anteiligen Anschaffungs- und (diesfalls prozentuell höheren) anteiligen Renovierungskosten für die Wohnung gegenüber zu stellen gewesen. Die Bw ist jeden Nachweis für ihr allgemein gehaltenes Vorbringen, die meisten Renovierungskosten oder auch nur ein höherer prozentueller Anteil als er vom Finanzamt (entsprechend dem Grundbuchsstand) herangezogen wurde, sei(en) auf die verkaufte Wohnung entfallen, schuldig geblieben. Sie

hat, obwohl dies ihre Aufgabe gewesen wäre, keinerlei Beweismittel für die Höhe der tatsächlich bis zum Verkauf speziell auf die Wohnung Top W2 aufgewendeten Renovierungskosten angeboten bzw. solche auch nicht bis zur Entscheidung der Referentin vorgelegt. Unter den gegebenen Umständen kann aber von dem angefochtenen Bescheid nicht abgewichen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Juni 2011