



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Steuerberater, Wien3, vom 25. Juni 2009 gegen den Bescheid des FinanzamtX vom 25. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Über das Vermögen des Bw. (in der Folge: Bw.) wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 26.2.2003 das Konkursverfahren eröffnet. Im Zuge des Konkursverfahrens stellte sich heraus, dass der Bw. im Jahr 1999 an der Adresse Wien2 fünf

Wohnungseigentumsanteile am Dachgeschoß erworben und nach Umbauarbeiten im Jahr 2002 daraus vier Dachgeschoßwohnungen verkauft hatte. Die fünfte Eigentumswohnung wurde im Zuge des Konkursverfahrens von der Masseverwalterin im Jahr 2007 veräußert.

Vom Finanzamt wurde in der Folge im Jahr 2008 eine **Außenprüfung** betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2002 bis 2006 durchgeführt.

Dabei wurden für die vier im Jahr 2002 verkauften Eigentumswohnungen, obwohl dem Finanzamt Wien 6/7/15 bereits seit 13.2.2008, also schon vor Beginn der Betriebsprüfung, die betreffenden Kaufverträge vorlagen, im Schätzungsweg Verkaufserlöse von in Summe € 1.133.696,20 angenommen. Dies entspricht dem Vierfachen des im Grundbuch bei den jeweiligen Wohnungseigentumsanteilen für die A-Bank eingetragenen Höchstbetragspfandrechts von S 3,900.000,00.

Laut Aktenvermerk der Betriebsprüfung wurden beim Masseverwalter Unterlagen auf Hinweise zu Betriebsausgaben durchgesehen; es seien jedoch keinerlei Anhaltspunkte gefunden worden, welche auf mit der Renovierung beauftragte Firmen hinweisen würden.

Die Betriebsausgaben wurden daher von der Betriebsprüfung im Schätzungsweg mit 2/3 vom „Verkaufserlös abzüglich der Kaufsumme“ angenommen. Die Einkünfte des Jahres 2002 betragen demnach:

|                      |      |                |
|----------------------|------|----------------|
| Verkauf              | 2002 | € 1.133.696,20 |
| Kauf                 | 1999 | - € 24.781,44  |
|                      |      | € 1.108.914,76 |
| 2/3 Betriebsausgaben |      | € 739.276,51   |
| Gewinn laut BP       |      | € 369.638,25   |

Das Konkursverfahren wurde nach Schlussverteilung mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 25.8.2008 aufgehoben.

Der Bw. wurde vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren mit Bescheid vom 23.5.2009 entsprechend den oa. Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt zur Einkommensteuer 2002 veranlagt:

|                              |              |
|------------------------------|--------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | € 369.638,25 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte   | € 369.638,25 |
| Einkommen                    | € 369.638,25 |
| Einkommensteuer              | € 176.569,43 |

Der Bw. bekämpfte den Einkommensteuerbescheid 2002 mit **Berufung** und führte aus:

Die Schätzung als solche gehe dem Grunde nach in Ordnung, nicht aber der Höhe nach. Nach Ansicht des Bw. hätte die BP zu einem „Verlust in namhafter Höhe“ gelangen müssen.

Die Einnahmen seien viel zu hoch; die tatsächlichen Verkaufserlöse seien weit unter € 0,4 Mio, also in etwa einem Drittel der bisher angesetzten Verkaufserlöse, gelegen gewesen.

Der vom Finanzamt angesetzte Wert für die Aufwendungen von € 0,75 Mio sei ebenfalls zu hoch. Der Bw. habe für das gegenständliche Projekt zwei Kredite über zusammen S 6 Mio (€ 0,44 Mio) aufgenommen. Dazu seien noch eine spätere Aufstockung sowie Ausleihungen im privaten Bereich gekommen. Daher sei von Umbaukosten zwischen € 0,5 Mio und € 0,6 Mio auszugehen.

Die Masseverwalterin, Rechtsanwältin Dr.A. habe ein steuerliches Ergebnis akzeptiert, das mit der Lebenswirklichkeit nichts zu tun habe. Das Projekt sei ein reines Verlustgeschäft in der Größenordnung zwischen € 0,1 Mio und € 0,3 Mio gewesen.

Der Bw. lege zum Beweis der Mittelaufbringung einen Ausdruck des Kreditvertrages mit der A-Bank , Filiale Neubaugasse, vom 25.9.2000 über die Aufnahme eines einmal ausnützbaren Kredites von S 3 Mio. vor. Weiters stellte der Bw. in Aussicht, den Vertrag über einen zuvor bei der B-Bank in Kärnten aufgenommenen Kredit nachzureichen.

Der Nachweis der Mittelverwendung in Form von Baurechnungen sei dem Bw. nicht mehr möglich, da ein Großteil dieser Unterlagen im Konkursverfahren beschlagnahmt, aber ihm nicht mehr zurückgestellt worden sei. Jedoch sei von einer vollständigen Verwendung dieser Betriebsmittelkredite für das strittige Projekt auszugehen. Damit reduziere sich der Fall auf die Frage der Höhe des Verlustes aus dem Projekt, welche nur durch Schätzung gelöst werden könne.

Die Betriebsprüfung räumte in der **Stellungnahme zur Berufung** ein, dass anhand der Kaufverträge von einem Verkaufserlös der im Jahr 2002 verkauften vier Wohnungen in Höhe von € 386.414,33 auszugehen sei.

Die Betriebsprüfung betonte nochmals, dass bei der Masseverwalterin Unterlagen auf Hinweise zu Betriebsausgaben betreffend die Sanierung durchgesehen worden seien. Es seien jedoch keinerlei Anhaltspunkte gefunden worden, welche auf mit Umbauarbeiten beauftragte Firmen hinweisen würden. Im Anmeldeverzeichnis zum Konkurs scheine nur die Firma X auf, welche jedoch mit dem Einbau einer Aufzugsanlage für eine andere Liegenschaft (S-Gasse) beauftragt gewesen sei. Weiters wies die Betriebsprüfung darauf hin, dass in keinem Jahr eine Abgabenerklärung vorgelegt worden sei und der Bw. den Pflichten eines ordentlichen Kaufmannes nie nachgekommen sei.

Die für den Nachweis der Mittelherkunft vorgelegten Unterlagen (Kreditvertrag, Kontoauszüge etc.) seien als Nachweis für die Mittelverwendung nicht relevant. Die in der Berufung angegebene Höhe von ca. € 600.000,00 für die Umbauarbeiten sei nicht nachvollziehbar. Ein daraus resultierender Verlust von ca. € 150.000,00 erscheine unwahrscheinlich, zumal der Bw.

branchenkundig sei und die Renovierung von Dachgeschoßwohnungen mit anschließendem Verkauf gemäß damaliger wirtschaftlicher Lage eher lukrativ gewesen sei.

In Anbetracht der Neuberechnung der Einnahmen wären nach Ansicht der Betriebsprüfung 2/3 dieser Einnahmen, das sind € 257.609,55, als Betriebsausgaben zu gewähren. Abzüglich des Kaufpreises sei somit ein Gewinn von rund € 104.000,00 anzunehmen. Der Berufung sei somit teilweise stattzugeben.

Der Bw. blieb in der **Gegenäußerung** zur Berufung bei seiner Aussage, er habe aus diesem Projekt einen Verlust erlitten. Die Ursachen für den Misserfolg des Projektes lägen auf der Hand: Es sei mangels eigener Reserven zur Gänze fremdfinanziert worden, teilweise über die A-Bank, teilweise über die B-Bank, teils über Darlehen aus dem Bekanntenkreis. Angesichts der knappen Spannen im Baugewerbe wäre es für einen Gewinn erforderlich gewesen, die Wohnungen zu angemessenen Preisen zu verkaufen. Jedoch seien die Erlöse für den Verkauf der vier Dachwohnungen im Jahr 2002 betragsmäßig lediglich „in der Größenordnung des Kaufpreises einer Eigentumswohnung von 100 m<sup>2</sup> in durchschnittlicher Lage“ gelegen gewesen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt **dem UFS** ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung **zur Entscheidung vorgelegt**.

Aus den Veranlagungsakten des Finanzamtes ist ersichtlich:

Der Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 9.9.1999 an der Liegenschaft EZ-00 (Haus Wien2) die Anteile, mit welchen Wohnungseigentum am Dachgeschoß/Top 64, 65, 66, 67 und 68 verbunden ist, zum Kaufpreis von S 341.000,00. Die Wohnungen wurden nach Umbau wie folgt veräußert:

| Wohnung       | m <sup>2</sup> | Kaufvertrag vom                                 | Kaufpreis     |
|---------------|----------------|---|---------------|
| Top 64        | 54             | 5. April 2002                                   | € 76.306,00   |
| Top 65        | 67             | 8. Jänner 2002                                  | € 98.108,33   |
| Top 66        | 35             | Verkauf im Jahr 2007 durch die Masseverwalterin | € 58.000,00   |
| Top 67        | 39             | 29. Juli 2002                                   | € 62.000,00   |
| Top 68        | 75             | 6. September 2002                               | € 150.000,00  |
| Summe         | 270            |   | € 444.414,00  |
| -Verkauf 2007 |                |   | - € 58.000,00 |
| Erlöse 2002   |                |   | € 386.414,00  |

Bei den einzelnen oa. Liegenschaftsanteilen war zum Veräußerungszeitpunkt im Grundbuch jeweils das Pfandrecht im Höchstbetrag von S 3,9 Mio. für die A-Bank eingetragen.

Mit Schreiben an den UFS vom 8.2.2010 führte der Bw. an, beim betrieblich veranlassten Vermögenseinsatz liege Beweisnotstand vor. Die damalige Masseverwalterin habe die geschäftlichen Unterlagen des Bw. an sich genommen, diese aber nicht mehr zurückgestellt. Daher seien diese Unterlagen dem Bw. nicht mehr greifbar und liege die Höhe des betriebsbedingten Aufwandes im Dunkeln.

Zur Glaubhaftmachung der Betriebsausgaben legte der Bw. die Berufungsentscheidung des UFS vom 16.1.2006, FSRV/0002-K/05 vor. Darin wird (auf S. 5 der Berufungsentscheidung) der Inhalt einer Niederschrift vom 11.12.2002 über eine USO-Prüfung wiedergegeben. Der Bw. sagte in diesem Zusammenhang aus, betreffend das berufungsgegenständliche Objekt sei der Dachboden um ca. S 350.000,00 gekauft und um S 6 Mio ausgebaut worden.

Zur Ermittlung der strittigen Betriebsausgaben wurden vom UFS sämtliche Akten der Masseverwalterin angefordert. Eine geordnete Belegsammlung über die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Dachausbau war jedoch in den von der Masseverwalterin dem UFS vorgelegten Unterlagen nicht auffindbar.

Mit Email vom 11.10.2010 und Telefonat vom 25.11.2010 wies die Referentin des UFS den steuerlichen Vertreter des Bw. darauf hin, dass zur Glaubhaftmachung der tatsächlichen Baukosten auch dem berufungsgegenständlichen Dachbodenausbau zweckgewidmete Kredite dienen könnten, dass aber offenbar der in der Berufung angesprochene Kredit der B-Bank nicht der Finanzierung des gegenständlichen Projektes, sondern des Projektes „B-Gasse“ der dem Bw. gehörenden Hotel C-GmbH diene, da die entsprechende Hypothek auf der im Eigentum dieser Gesellschaft stehenden EZ-01 des Grundbuches N eingetragen wurde.

Mit Schreiben vom 10.3.2011 teilte der Bw. mit, er habe sich gemeinsam mit seinem steuerlichen Vertreter „redlich bemüht, Licht ins Dunkel zu bringen“, dazu mit der B-Bank Kontakt aufgenommen und auch die eigene Wohnung nach hilfreichen Unterlagen durchstöbert. Das Ergebnis dieser Recherchen sei „nicht sonderlich ergiebig“.

Die Finanzierung des Projektes sei teilweise durch Eigenmittel, teilweise durch Kredite erfolgt. Belegmäßig nachweisbar seien nur noch die Kredite der A-Bank in Höhe von S 3 Mio. und der Ehegattin des Bw. in Höhe von S 150.000,00.

Laut Kalkulation des Projektes hätten den Plankosten von S 6 Mio (ca. € 1.600,00/m<sup>2</sup>) Plan-Erlöse von S 6,5 Mio (€ 1.800,00/m<sup>2</sup>) gegenüberstehen sollen, was einen Gewinn von S 0,5 Mio (rund € 40.000,00) gebracht hätte.

Die Ist-Baukosten könnten zwar nicht mehr nachgewiesen werden, seien aber glaubhaft, da von Baukosten in dieser Höhe bereits im Zuge einer Außenprüfung des Finanzamtes

Klagenfurt im Zeitraum 2002/03 (siehe og. Berufungsentscheidung des UFS vom 16.1.2006, FSRV/0002-K/05) die Rede gewesen sei. Die Baukosten könnten jedenfalls nur durch Schätzung ermittelt werden.

Der UFS stellte Internetrecherchen betreffend branchenübliche Kosten von Dachgeschoßausbauten in Wien an. In einem Bericht in der Presse (**DiePresse.com**) vom **28.09.2007 „Stolze Preise im Dachgeschoß“** von Renate Herzog wird zu diesem Thema beispielsweise ausgeführt:

*....Die gängigste Variante bei noch nicht realisierten Dachgeschoßwohnungen ist der Projektverkauf.... Das heißt, der Verkäufer übernimmt die Planung und holt die Baugenehmigung ein. Die dabei ermittelte künftige Nutzfläche dient als Basis für den Verkauf....*

*Beim Projektverkauf schlagen meist nicht private Interessenten, sondern Bauträger zu. Die Preise beginnen bei rund 300 Euro pro Quadratmeter, etwa im 15. Bezirk, und können für sehr gute Lagen durchaus auch auf 1000 Euro ansteigen.... Was auf den ersten Blick wie ein Schnäppchen wirkt, ist in Wahrheit keines: „Die Baupreise haben in der letzten Zeit gewaltig angezogen“, so der Experte. „Für einen **Dachgeschoßausbau** muss man im Schnitt – **inklusive Statiker und Architekt** – mit **Gesamtkosten von rund 2500 Euro pro Quadratmeter** rechnen.“*

*Die **reinen Baukosten** können mit **rund 2000 Euro** beziffert werden. Bauträger haben bei der Verwirklichung solcher Projekte meist den Vorteil, dass sie Eigenleistungen erbringen und Synergien nutzen können. Der hohe finanzielle Aufwand ist einer der Hauptgründe für die doch sehr hohen Preise für Dachgeschoßwohnungen. **Bei Verkaufspreisen unter 2500 Euro würde sich der Ausbau erst gar nicht auszahlen....***

Unter Anwendung des Baukostenindex für den Wohnhaus- und Siedlungsbau/Gesamtbaukosten auf diese Zahlen, ergeben sich folgende Werte für das Jahr 2002:

Quadratmeterpreis von € 2.500,00 (2007):

|   |                        |
|---|------------------------|
| Durchschnittlicher Wert 2007 auf Basis 2000 | 124,8                  |
| Durchschnittlicher Wert 2002 auf Basis 2000 | 103,7                  |
| $2.500 : 124,8 \times 100$                  | 2.003,21 (2000)        |
| $2.003,2051 \times 103,56 : 100$            | <b>2.074,52 (2002)</b> |

Quadratmeterpreis von € 2.000,00 (2007):

|   |                        |
|---|------------------------|
| Durchschnittlicher Wert 2007 auf Basis 2000 | 124,8                  |
| Durchschnittlicher Wert 2002 auf Basis 2000 | 103,7                  |
| 2.000 € (2007) : 124,8 x 100                | 1.602,56 (2000)        |
| 1.602,56 x 103,7 : 100                      | <b>1.661,85 (2002)</b> |

Der UFS übermittelte **dem Finanzamt** mit Schreiben vom 11. Oktober 2011 den **Entwurf der ha. Berufungsentscheidung zur Stellungnahme**, woraus ersichtlich ist, dass anhand der oben ermittelten durchschnittlichen Umbaukosten für das Jahr 2002 von € 2.074,53 oder € 1.661,85 dem UFS die vom Bw. genannten Beträge von rund € 1.600,00 /m<sup>2</sup> als glaubhaft erscheinen, sodass im Berufungsfall im Schätzungsweg Umbaukosten in Höhe von € 432.000,00 (€ 1.600,00/m<sup>2</sup> x 270 m<sup>2</sup>) zu berücksichtigen wären.

Die Vertreterin des Finanzamtes teilte dem UFS am 21. Oktober 2011 telefonisch mit, dass gegen diese Beurteilung keine Einwendungen bestehen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß **§ 184 BAO** hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. **Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.**

Im Berufungsfall liegen jedenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Errichtung und Verkauf von Dachgeschosswohnungen) vor.

Mangels Vorliegen einer ordnungsmäßigen Buchführung, und da eine Belegsammlung nicht bzw. nicht mehr auffindbar ist, ist die Schätzungsbefugnis gemäß § 184 BAO jedenfalls gegeben. Da der Bw. keine Bücher führte, ist der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln.

Unstrittig ist aufgrund der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung, dass - entgegen den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht - als Betriebseinnahmen nicht die Summe der bei den einzelnen Wohnungseigentumsanteilen eingetragenen Höchstbetragshypotheken, sondern die tatsächlich im Jahr 2002 erzielten Verkaufserlöse anzusetzen sind.

Nach Ansicht des UFS wäre das Aufrechterhalten der von der Außenprüfung zunächst vorgenommenen einnahmenseitigen Schätzung in Höhe des bei den einzelnen Wohnungseigentumsanteilen im Grundbuch angemerkten Höchstbetragspfandrechtes ( $S\ 3.900.000,00 \times 4 = S\ 15.600.000,00 / €\ 1.133.696,20$ ), obwohl die tatsächlichen Verkaufserlöse (im Jahr 2002 für vier Wohnungen:  $S\ 5.317.172,56$  oder € 386.414,00) bereits der Betriebsprüfung bekannt waren, rechtswidrig. Denn gemäß § 184 Abs. 1 zweiter Satz BAO

sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Eine Schätzung darf nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (Ritz, BAO, 4. Aufl. § 184 Tz 3), sondern soll der materiellen Wahrheit möglichst nahe kommen. Sobald die Höhe der Einnahmen eindeutig feststeht, bleibt daher nur Raum für eine Teilschätzung der Betriebsausgaben.

Somit ist im Berufungsfall zu prüfen, in welcher Höhe im Jahr 2002 - belegmäßig nicht oder nicht mehr nachweisbare - Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Errichtung der Dachgeschosswohnungen angefallen sind.

Dabei wird zugunsten des Bw. im Schätzungsweg davon ausgegangen, dass nicht nur die Betriebseinnahmen dem Bw. bereits im Jahr 2002 zugeflossen sind, sondern auch sämtliche Umbaukosten erst im Jahr 2002 zu bezahlen waren. Die bereits im Jahr 1999 bezahlten Anschaffungskosten in Höhe von € 24.781,44 sind jedoch nach dem Zufluss/Abfluss Prinzip im Jahr 2002 nicht abzugsfähig.

Betreffend die Höhe der Umbaukosten kann entsprechend der oa. Darstellung in den Medien (Die Presse, Ausgabe vom 28.09.2007) für einen Dachgeschoßausbau im Jahr 2007 im Schnitt - inklusive Statiker und Architekt – von Gesamtkosten iHv rund € 2.500,00/m<sup>2</sup> ausgegangen werden bzw. können die reinen Baukosten mit rund € 2.000,00 beziffert werden. Zurückgerechnet auf das Jahr 2002 (Baukostenindex für den Wohnhaus- und Siedlungsbau, Gesamtbaukosten) ergibt das durchschnittliche Umbaukosten von € 2.074,52 oder € 1.661,85/m<sup>2</sup>.

Der Bw. führte in seinem Schreiben vom 10.3.2011 an, die Umbaukosten hätten insgesamt ca. 6 Mio oder ca. € 1.600,00/m<sup>2</sup> betragen, wobei Verkaufserlöse von ca. € 1.800,00/m<sup>2</sup> geplant gewesen seien.

Anbetracht der wie oben ermittelten durchschnittlichen Umbaukosten für das Jahr 2007 von € 2.074,53 bzw. € 1.661,85 erscheinen dem UFS die vom Bw. genannten Beträge von rund € 1.600,00 /m<sup>2</sup> als glaubhaft.

Demnach sind im Schätzungsweg Umbaukosten in Höhe von € 432.000,00 (€ 1.600,00/m<sup>2</sup> x 270 m<sup>2</sup>) zu berücksichtigen.

Unter Zugrundelegung dieses Wertes ermitteln sich die Einkünfte aus der Errichtung der strittigen Dachgeschoßwohnungen wie folgt:

|                  |              |
|------------------|--------------|
| Einnahmen (2002) | 386.414,00   |
| Betriebsausgaben | - 432.000,00 |
| Verlust          | - 45.586,00  |



|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | - 45.586,00 |
|------------------------------|-------------|

Der angefochtene Bescheid war somit wie folgt abzuändern.

|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb | - 45.586,00 |
| Gesamtbetrag der Einkünfte   | - 45.586,00 |
| Einkommen                    | - 45.586,00 |
| Einkommensteuer              | 0,00        |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Oktober 2011