

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch STB, vom 23. Februar 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 27. Jänner 1999 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für 1997 wird mit € 811,31 (ATS 11.164,00) festgesetzt. Die Berechnung ist der dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der am 29. September 1998 beim Finanzamt eingereichten **Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997** gab die Bw. neben Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bekannt.

Mit Vorhalteschreiben vom 14. Oktober 1998 ersuchte das Finanzamt u.a. vorzulegen:

- 1.) Verträge über den Erwerb der Wohnungen Top 31 und 33 xx, über ATS 1.218.828,00;
- 2.) Verkaufsvertrag bzw. Schenkungsvertrag betreffend die o.a. Wohnungen vom 25.07.1997.

Dem zwischen der Bw. als Verkäuferin und ihrem Halbbruder als Käufer abgeschlossenen Kaufvertrag vom 28. Mai 1997 betreffend 239/10000 Anteilen an der EZ aa, KG Judendorf, bezüglich Top 31, 3.Obergeschoss, ist ein Kaufpreis von ATS 1.050.000,00 zu entnehmen.

Im Schreiben vom 07. Dezember 1998 führte die Bw. aus, dass bereits im Jahr 1986 mit Baumeister AB eine Vereinbarung geschlossen wurde, auf der Liegenschaft EZ aa eine Wohnungseigentumsanlage zu errichten. Dies könne anhand der Planungsunterlagen nachgewiesen werden. Naturgemäß setzte die Errichtung dieser Wohnungseigentumsanlage die Zustimmung der Bw. voraus, was sich in der Abwicklung der Anschaffungsgeschäfte der Eigentumswohnungen ergebe. Jeder Erwerber hätte an den Baumeister die anteiligen Errichtungskosten zu entrichten gehabt, denn die Bw. habe lediglich ihre Grundanteile an die jeweiligen Erwerber verkauft.

Bezüglich der Wohnungen Top 31 und 35 war die Bw. nach wie vor grundbürgerliche Eigentümerin.

Die Rechnung über die auf die Bw. entfallenden anteiligen Errichtungskosten stamme vom 22. Juni 1989 und umfasse Teilzahlungen der Jahre 1987 bis 1989. Wären sich die Bw. als Grundeigentümerin und AB als Bauausführender nicht einig gewesen, hätte dieser die Wohnungseigentumsanlage nicht errichtet.

Das Finanzamt qualifizierte den Verkauf von Top 31 als Spekulationsgeschäft und legte dem **Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 27. Jänner 1999** Sonstige Einkünfte in Höhe von ATS 335.586,00 (€ 24.387,98) zugrunde.

Sowohl gegen den Ansatz eines Spekulationsgewinnes als auch dessen Höhe erhob die Bw. **Berufung**.

Sie wiederholte ihr bisheriges Vorbringen und ergänzte, dass auf dem ihr bereits seit 1971 gehörigen Grundstück ein Gebäude errichtet worden sei. Die Veräußerung von Grund und Boden sei nicht vor Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist (von Grund und Boden) erfolgt. Sie habe lediglich die auf sie entfallenden Errichtungskosten an AB zu zahlen gehabt.

Da bereits 1986 – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine bindende Vereinbarung getroffen worden sei, wäre eine – grundsätzlich in Frage gestellte - Spekulationsfrist 1997 abgelaufen gewesen.

Mit Schreiben vom 08. September 1999 führte die Bw. ins Treffen, dass gemäß § 30 Abs. 2 sich bei "selbst hergestellten" Gebäuden kein Spekulationsgewinn zu ermitteln sei. Solche lägen vor, wenn der Steuerpflichtige selbst Bauherr gewesen sei. Es genüge, dass dieser das Gebäude herstellen lasse.

AB erklärte als Zeuge, er habe bereits 1977 die Baubewilligung für die Ausführung der Baustufe I und II auf der genannten Liegenschaft erhalten. Baustufe I sei 1981, Baustufe II 1985 bzw. infolge Konkurseröffnung 1987 fertig gestellt worden.

Schriftliche Verträge habe er als nicht notwendig erachtet. Er verwies auf die "Abschlussrechnung" vom 22. Juni 1989, wobei der Rechnungsbetrag bereits in Teilbeträgen entrichtet worden wäre.

Er übermittelte dem Finanzamt einen Bauvertrag vom 05.05.1981, aus welchem sich ergibt, dass der Erwerber die Grundanteile in einem separaten Vertrag von der Bw. (ebenfalls übermittelt) erworben hat. Gegenstand des Bauvertrages mit AB als Auftragnehmer bildete gemäß Punkt II die Errichtung der Eigentumswohnung Top **35** laut Bauplänen bzw. Bewilligungsbescheiden vom 20. April 1977, 26.04.1979, 11.12.1979.

Im diesen Bauvertrag zuzuordnenden Verkaufvertrag bezüglich Grund und Boden wurde seitens der Bw. besonders auf die mit der Wohnung Top **31** verbundene Sondernutzung eines Teiles des Gartens Grundstück 522/2 im Ausmaß von 340 m² hingewiesen.

Entsprechend Punkt IV hatte der Auftragnehmer die Herstellung des Bauwerkes, die allgemeine Bauaufsicht, die technische Überwachung, auch hinsichtlich der Einhaltung der technischen Regeln und der behördlichen Auflagen bis zur Schlüssefertigstellung und die Verpflichtung zur Bezahlung der Bauleistungen zu erbringen.

Laut Punkt V ist der Auftraggeber berechtigt Änderungen bezüglich Raumauftteilung und Ausstattung seiner Einheit – auf seine Kosten - zu begehrn. Die vereinbarte Bausumme war in vier Teilbeträgen zu entrichten.

Dem ebenfalls übermittelten Bewilligungsbescheid vom 20. April 1977 ist zu entnehmen, dass AB als Bauherr und die Bw. als Grundeigentümerin das Ansuchen stellten.

Die Benützungsbewilligung bezüglich Baustufe II wurde 1988 erteilt.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Berufungsvorentscheidung**. Es legte seiner Entscheidung zugrunde, dass kein schriftlicher Vorvertrag bezüglich der Wohnung Top 31 bestünde, ebenso sei die Bezahlung in Teilbeträgen nicht nachvollziehbar dargestellt worden. Es existiere kein konkreter Beweis dafür, dass bereits am 29. Mai 1987 eine beide Parteien bindende, den späteren Wohnungseigentumsvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung über die Anschaffung der in Rede stehenden Wohnung Top 31 bestanden hätte.

Der Halbbruder der Bw. habe nur das Vorliegen eines mündlichen – in dieser Branche aber nicht fremdüblichen – Kaufvertrages bzw. die ratenweise Abstattung des Kaufpreises bestätigt.

2.) Die Bw. sei nicht als Bauherrin zu betrachten. Der Begriff "selbst hergestellt" erfordere die Erbringung beträchtlicher Eigenleistungen oder dass die Bw. das Gebäude als Bauherr herstellen lassen müsse. Trete der Steuerpflichtige nur als Käufer einer fertigen Wohnung auf, habe er nicht herstellen lassen, sondern angeschafft.

Im gegenständlichen Fall hätten daher zwei unterschiedliche Spekulationsfristen zu laufen begonnen.

Im **Vorlageantrag** vom 15. Oktober 1999 ergänzte die Bw., diese hätte keine Wohnung angeschafft, sondern von Baumeister AB errichten lassen und anteilige Errichtungskosten gezahlt. Sie habe keine Mindestanteile erworben und sei auch keine Grunderwerbsteuerfestsetzung erfolgt.

Dem **Veranlagungsakt** ist weiters zu entnehmen:

Aufgrund des Übergabevertrages vom 07.06.1971 wurde die Bw. im Jahre 1971 grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ ab .

Im Veranlagungsakt betreffend die Jahre 1987 und 1988 finden sich u. a. jeweils rund 10 Abgabenerklärungen, aus welchen hervorgeht, dass die Bw. (die ihr gehörigen) Grundanteile an diverse Käufer veräußerte und diese gleichzeitig eine Bauvertrag mit dem Halbbruder der Bw. abschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt im gegenständlichen Verfahren bildet der Ansatz eines Spekulationsgewinnes aus der Veräußerung der Wohnung Top 31. Unstrittig steht fest, dass die Bw. die Liegenschaft EZ aa aufgrund des Übergabevertrages im Jahr 1971 erworben hat.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte:

1. 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 10 Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt werden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

Entsprechend § 30 Abs. 2 Z 2. sind von der Besteuerung ausgenommen Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.

Davon, dass die für Grundstücke geltende zehnjährige Spekulationsfrist des § 30 aufgrund des (unentgeltlichen) Erwerbes der Liegenschaft EZ aa im Jahre 1971 somit spätestens im Jahre 1981 abgelaufen war, gehen sowohl Finanzamt und auch die Bw. aus.

Das Finanzamt stützt die Zugrundelegung eines Spekulationsgewinnes aus dem Verkauf der Wohnung Top 31 am 28.05.1997 auf die Ansicht, dass der Ankauf und Verkauf des Wirtschaftsgutes Eigentumswohnung Top 31 innerhalb von zehn Jahren erfolgte.

1.) Diese Vorgangsweise begründete es mit dem Umstand, dass der Halbbruder der Bw. nur das Vorliegen eines mündlichen – in dieser Branche aber nicht fremdüblichen – Kaufvertrages bzw. die ratenweise Abstattung des Kaufpreises bestätigt habe und kein Zahlungsfluss belegt worden sei.

2.) Weiters stützte sich das Finanzamt darauf, dass die Bw. nicht als Bauherrin zu betrachten sei. Der Begriff "selbst hergestellt" erfordere die Erbringung beträchtlicher Eigenleistungen oder dass die Bw. das Gebäude als Bauherrin herstellen lassen müsse. Trete ein Steuerpflichtiger – sowie die Bw. - nur als Käufer einer fertigen Wohnung auf, habe er nicht herstellen lassen, sondern angeschafft, sodass die Befreiungsbestimmung nicht zum Tragen komme.

Auf Basis der von AB vorgelegten Unterlagen, insbesondere der Baubewilligungsbescheide des Magistrates vom 20. April 1977, 26.04.1979, 11.12.1979 12.06.1980 betreffend Baustufe I muss davon ausgegangen werden, dass bereits ab 1977 eine grundsätzliche Vereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Halbbruder dahingehend bestand, dass auf dem der gehörigen Bw. Grundstück mit deren Einverständnis eine Eigentumswohnanlage errichtet werde und dass an Wohnungsinteressenten von der Bw. Grundanteile verkauft werden, währenddessen an AB aufgrund der mit ihm abgeschlossenen Bauverträge die Errichtungskosten zu bezahlen sind.

Das Vorliegen einer solchen Vereinbarung auch hinsichtlich der Baustufe II wird durch die im Veranlagungsakt in den Jahren 1987 und 1988 einliegenden Abgabenerklärungen dokumentiert, aus welchen ersichtlich ist, dass die potentiellen Erwerber einer Eigentumswohnung jeweils zwei Verträge abschlossen, nämlich hinsichtlich des anteiligen Grundanteiles einen Kaufvertrag mit der Bw. und bezüglich der Errichtung der Eigentumswohnung einen "Bauvertrag" mit AB .

Dem o.a. Bauvertrag vom 05.05. 1981 mit AB als Auftragnehmer abgeschlossenen Bauvertrag ist zu entnehmen, dass der Käufer die vereinbarten Errichtungskosten in jeweils vier Teilbeträgen zu entrichten hatte, was seiner Zeugenaussage in Bezug auf die Abrechnung mit der Bw. entspricht. Gewährleistungsansprüche bezüglich von AB als Auftragnehmer durchgeführten Arbeiten waren ihm gegenüber geltend zu machen (sprache für die Tragung des Baurisikos durch den Auftraggeber).

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes gelangt die Referentin zur Auffassung, dass das "entscheidende Verfügungsgeschäft" bezüglich der Wohnung Top 31 als Teil der Baustufe II

lange vor Verkauf der Grundanteile (großteils beginnend im August 1987) und Abschluss der Bauverträge bestanden haben muss.

Gesehen im Zusammenhang mit der Zeugenaussage AB, wonach die Bw. immer die Wohnung/en in besserer Lage erwerben wollte, ist bereits am 5.5.1981 von der Bw. als Verkäuferin auf den Umstand hingewiesen worden, dass mit der Wohnung Top 31 die ausschließliche Gartennutzung im Ausmaß von 340m² verbunden wäre. Auch im vorliegenden Kaufvertrag k aus dem Jahr 1988 wurde beispielsweise auf den Bewilligungsbescheid aus dem Jahr **1980** Bezug genommen wurde. Dieses Bild wird auch dadurch abgerundet, dass in der Rechnung vom 22.06.1989 an die Bw. betreffend die Errichtungskosten der Wohnung Top 31, die dem Finanzamt bereits am 29. August 1990 übermittelt worden war, auf erfolgte Teilzahlungen zwischen 1987 und 1989 hingewiesen wurde. Der Vermögensteuerklärung zum 1.1.1986 sind Forderungen der Bw. gegenüber AB in Höhe von rund ATS 400.000,00 zu entnehmen. Die Vorgangsweise der Kompensation von aufrechenbaren Forderungen und Gegenforderungen muss auch für Familienangehörige gelten, sodass das Argument des nicht nachgewiesenen Zahlungsflusses damit als entkräftet angesehen werden kann. Aus dem Umstand, dass der vereinbarten Vorgangsweise, nämlich gleichzeitiger Abschluss des Verkaufsvertrages des Grundanteiles durch die Bw. und Abschluss des aufgrund der Baupläne für eine bestimmte Wohnung feststehenden Bauvertrages mit AB , über Jahre hinweg – als im Interesse beider liegend – entsprochen wurde, ist als Bestätigung dafür zu werten, dass der Abschluss eines schriftlichen Bauvertrages bezüglich der Wohnung Top 31 nicht für notwendig erachtet wurde. Dass eine Abrechnung der Errichtungskosten erfolgte, wird durch die dem Finanzamt bereits im Jahr 1990 zu Kenntnis gebrachte Schlussrechnung aus dem Jahr 1989 dokumentiert. Der Bw. ist insofern zuzustimmen, als für sie als zivilrechtliche Eigentümerin der EZ aa keinerlei Veranlassung bestand, sowie die übrigen Wohnungswerber einen Grundanteil zu erwerben. Infolge des Gesagten kann – auch wenn kein schriftlicher Bauvertrag geschlossen wurde, dessen Abschluss nicht verneint werden.

Vom Vorliegen einer – wenn auch als (mündlicher) Vorvertrag zu wertenden - Vereinbarung über den Erwerb von Top 31 vor dem 28.05.1987 (infolge des anzuwendenden Stichtagsprinzips) kann aufgrund des Gesagten ausgegangen werden.

Darauf, dass für die Berechnung einer Spekulationsfrist die jeweiligen Verpflichtungsgeschäfte ausschlaggebend seien, hat das Finanzamt selbst verwiesen. Ist – wie dargelegt - davon auszugehen, dass Ankaufs- und Verkaufsvertrag nicht innerhalb eines zehnjährigen Zeitraumes erfolgten, müsste bereits aufgrund der vorstehenden Ausführungen das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes verneint werden.

Insbesondere entscheidungsrelevant ist nach Meinung der Referentin Nachfolgendes:

Unter den Begriff des Wirtschaftsgutes "Grundstücke" fallen unbebauter Grund und Boden, bebauter Grund und Boden samt Gebäuden, Gebäude auf fremden Grund und Boden und Eigentumswohnungen (vgl. Quanschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 20).

Als Eigentumswohnungen kann in diesem Zusammenhang nur eine solche im Sinn des § 1 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz (WEG) zu verstehen sein, wonach der Begriff Wohnungseigentum das einem **Miteigentümer einer Liegenschaft** eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen, bedeutet.

Wird eine solche Eigentumswohnung **angeschafft**, beinhaltet der Kaufpreis naturgemäß einen Grundanteil. Im hier nun vorliegenden speziellen Streitfall liegt ein solcher Sachverhalt infolge der Tatsache, dass die Bw. die Liegenschaft EZ aa bereits 1971 erworben hat, ein Superädifikat nicht gegeben ist, und sie als langjährige Grundeigentümerin – aufgrund der Aktenlage unstrittig – lediglich die Errichtungskosten für das Gebäude ohne Grundanteil zu bezahlen hatte, nicht vor.

Diese Auffassung wird durch die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0071, untermauert, in welchem dargelegt wird, § 30 EStG 1988 erfasse die Anschaffung und Veräußerung desselben Wirtschaftsgutes innerhalb einer bestimmter Frist unter Bezugnahme auf das Verpflichtungsgeschäft. Das Gesetz setze Identität des angeschafften und des veräußerten Wirtschaftsgutes voraus. Demnach liege kein Spekulationsgeschäft vor, wenn ein angeschafftes Wirtschaftsgut in ein anderes umgewandelt und anschließend veräußert werde. Somit könnten hergestellte Wirtschaftsgüter nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäfts sein.

Dies gelte allerdings mit der Einschränkung für Grundstücke, dass durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus der Sicht des § 30 EStG kein neues Wirtschaftsgut entstehe und die Veräußerung der vom Steuerpflichtigen bebauten Liegenschaft **innerhalb der Spekulationsfrist** daher den Spekulationstatbestand erfülle.

Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann ein Haus errichtet werde, bleibe ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache, und seine Veräußerung - **sofern sie innerhalb der vom Gesetz für die Annahme von Spekulationsgeschäften festgesetzten Frist erfolgt** – sei ein Spekulationsgeschäft (vgl. Erkenntnis vom 20. Oktober 1967, 322/66, Slg 3666/F).

Ginge man davon aus, dass die Bw. auf der EZ 706 1987 ein Einfamilienhaus hätte errichten lassen, würde – infolge des längst erfolgten Ablaufes der Zehnjahresfrist - kein Spekulationsgeschäft vorliegen. Dafür, dass die Auftragsvergabe zur Errichtung einer Eigentumswohnung zu einem anderen Ergebnis führt, bietet § 30 keinen Anhaltspunkt.

Aufgrund dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 30. Juni 2006