



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.P.P, 1230 Wien, Stuschkagasse 2/7, als Erbe nach Dr.E.P., vertreten durch Julius Morak und Mag. Harrand Wirtschaftstreuhand KEG, 2345 Brunn am Gebirge, Bahnstraße 5, vom 20. Dezember 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes W., betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997, nach den am 9. November 2005 und 5. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsurkunde vom 6. November 2001 wurde dem erblichen Sohn H.P.P der Nachlass der verstorbenen Dr.E.P. (Berufungswerberin) zur Gänze eingewantwortet.

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in den Jahren 1995 - 1997 (=streitgegenständliche Jahre) Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligte verschiedener Gesellschaften und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurden folgende strittige Feststellungen getroffen:

"Tz 13 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung bei der Firma C.KEG (St.Nr.XXX/XXXX) liegen im gegenständlichen Fall keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Der Anteil der Abgabepflichtigen an den gemeinsamen Einkünften in den einzelnen Jahren beläuft sich auf folgende Höhe:

	1995	1996	1997
Gewinn/Verlust	-37.018,00	-55.583,00	-75.461,00

Die verbleibenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb berechnen sich wie folgt:

S.-GmbH	0,00	0,00	0,00
---------	------	------	------

W.KG	3,827.582,00	816.755,00	4,094.254,00
endbest. f. Kap.erträge	-52.342,00	-37.227,00	-47.077,00
W.-GmbH	-10.649,00	0,00	0,00
A.KEG			-
	3,764.591,00	779.528,00	1,290.315,00

Tz 14 Sonstige Einkünfte

Da es sich bei den Einkünften der Firma C.KEG um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt, liegt eine grundstücksverwaltende Personengesellschaft vor, bei der die Grundstücke den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen sind.

Im Jahr 1997 wurden Anteile des Objektes A.gasse veräußert. Da die Anteile vor Ablauf der Spekulationsfrist gem. § 30 EStG 1988 veräußert wurden, liegen Einkünfte aus Spekulationsgewinn in folgender Höhe vor:

Anschaffungskosten für 719/1157:

Kaufpreis	3.000.000,00 S
Grest, Eintr.geb.	135.000,00 S
Kosten gesamt	3.135.000,00 S

	Verk.erlös	ant. AK	Spek.gewinn
Verkauf G. 207/1157	1.500.000,00	902.565,00	597.435,00
Verkauf S. 119/1157	1.350.000,00	518.866,00	831.134,00
Spekulationsgewinn gesamt			1.428.569,00
Anteil Bw. 35%			928.570,00"

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens dementsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 - 1997.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** führte die Bw. aus, dass aufgrund der Betriebsprüfung bei der Firma C.KEG keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden seien. Ihre Berufung richte sich gegen die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die im Jahre 1997 erzielten Einkünfte aus Spekulationsgewinn.

Tatsächlich habe die Firma C.KEG im streitgegenständlichen Zeitraum die Tätigkeit des gewerblichen Grundstückshandels ausgeübt, woraus der Bw. kein Spekulationsgewinn erwachsen sei und diese auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe.

Mit **Berufungsvorentscheidung** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und vorgebracht, dass die Einwendungen in Folge des abgeleiteten Einkommensteuerbescheides gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der C.KEG zu richten seien. Im Falle einer geänderten Mitteilung habe von Amts wegen gem. § 295 BAO eine Änderung des Einkommensteuerbescheides zu erfolgen.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** wiederholte der Gesamtrechtsnachfolger der Bw. die Ausführungen der Bw. und vertrat noch die Ansicht, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht durch das Finanzamt A. einheitlich und gesondert festzustellen seien, sondern das Finanzamt B. über die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Spekulationsgewinnen zu entscheiden habe.

Mit abweisender Berufungsentscheidung vom 3. Oktober 2005 zur GZ. RV/2253-W/02 hinsichtlich der C.KEG führte der zuständige Berufungssenat 9 aus, dass die Tätigkeit der C.KEG nach den dargestellten Verhältnissen nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgeht. Für diese Beurteilung ist die Tatsache, dass zwei Wohnungen verkauft wurden, nicht schädlich. Aus dem Gesamtbild hat sich gezeigt, dass der wirtschaftliche Vorteil aus der Betätigung vor allem aus dem erzielten Verlust aus Gewerbebetrieb für die Gesellschafter resultiert und weniger aus den An- und Verkäufen der C.KEG. Die Betätigung ist daher als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren und sind die daraus erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einheitlich und gesondert festzustellen. Die aus der zeitnahen Anschaffung und Veräußerung der zwei Wohnungen im streitgegenständlichen Zeitraum resultierenden Einkünfte seien demnach sonstige Einkünfte im Sinne des § 30 EStG 1988.

In der am **9. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt, dass hinsichtlich der H.KG als Rechtsnachfolgerin der C.KEG ein Vermögensübergang gem. 142 HGB stattgefunden habe, daher sei die Berufungsentscheidung des Senates 9 nichtig.

Weiters brachte der Gesamtrechtsnachfolger der Bw. erstmalig vor, dass die von der Betriebsprüfung als Spekulationsgewinn festgestellten Beträge aus den Verkäufen der zwei Wohnungen im Objekt A.gasse, weder ihm noch der Bw. tatsächlich zugeflossen seien. Ein

Zufluss der Beträge an ihn bzw. an die Bw. sei nicht erfolgt. Die Betriebsprüfung habe diesen Umstand auch nicht näher geprüft.

Der steuerliche Vertreter des H.P.P führte in der Folge aus, dass zum Zwecke des gewerblichen Grundstückshandels von der C.KEG mehrere Mietwohngrundstücke angekauft worden seien, wobei in der Folge mangels Lastenfreistellung teilweise Abverkäufe stattgefunden hätte.

In der seitens des Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten **Zeugeneinvernahme** gab der Betriebsprüfer Herr P. an, dass er den Zufluss der Veräußerungserlöse aus den Verkäufen der zwei Wohnungen im Objekt A.gasse (Verkauf S. , Verkauf G.) nicht geprüft, sondern lediglich die Gewinnverteilung vorgenommen habe. Der Veräußerungserlös aus dem Verkauf G. sei in der Buchhaltung des Jahres 1997 der C.KEG erfasst gewesen, der Veräußerungserlös aus dem Verkauf S. vorerst nicht. Auf eine diesbezügliche Anfrage des Zeugen an die steuerliche Vertretung wurde schließlich der Veräußerungserlös aus dem Verkauf G. als Einnahmen des Jahres 1998 erklärt. Da der Verkauf G. jedoch bereits im Jahre 1997 stattgefunden habe, sind die Einnahmen durch den Zeugen insoweit richtig gestellt worden, als der betreffende Erlös aus dem Verkauf G. in die Buchhaltung des Jahres 1997 der C.KEG übernommen wurde.

In der am **5. Dezember 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** führte der Gesamtrechtsnachfolger der Bw. schließlich noch ergänzend aus, dass auf Grund des Kaufvertrages zwischen der C.KEG und Herrn S. nicht evident sei, dass der Kaufpreis der Bw. bzw. ihm zugeflossen sei. Außerdem habe eine Prüfung des Zuflusses nicht stattgefunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (§ 252 Abs. 1 BAO).

§ 295 Abs. 1 BAO normiert: Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

Wenn die Bw. in der Berufung ausführt, die Fa. C.KEG habe im streitgegenständlichen Zeitraum einen gewerblichen Grundstückshandel ausgeübt, ist darauf hinzuweisen, dass der Berufungssenat 9 hinsichtlich der zu beurteilenden Tätigkeit der Fa. C.KEG eben nicht zur

Ansicht gelangt ist, dass sich die Betätigung der Fa. C.KEG als gewerblicher Grundstückshandel darstellt. Der Unabhängige Finanzsenat ist somit in Anwendung des § 252 BAO an die Feststellungen des Senates 9 gebunden und stellen sich die strittigen Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar, die durch den Senat 9 einheitlich und gesondert festgestellt wurden.

Gemäß § 29 Z. 2 EStG 1988 sind sonstige Einkünfte nur Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG 1988.

Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 30 EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre beträgt (§ 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a 1. Satz EStG 1988). Gemäß Absatz 3 Z. 1 leg.cit. liegen Spekulationsgeschäfte nicht vor, soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 6 gehören.

Das Vorbringen der Bw. in der Berufung hinsichtlich der durch die Betriebsprüfung im Jahre 1997 festgestellten Veräußerung der Anteile des Objektes A.gasse, nämlich dass kein Spekulationsgewinn vorläge, weil keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden seien, geht insoweit ins Leere, da - wie bereits erwähnt - der Berufungssenat 9 feststellte, die C.KEG hat Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Demnach unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile des Objektes A.gasse im Sinne der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen der Einkommensteuer.

Wenn der Gesamtrechtsnachfolger der Bw. im Vorlageantrag ausführt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien nicht durch das Finanzamt A. einheitlich und gesondert festzustellen, sondern das Finanzamt B. habe über die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Spekulationsgewinnen zu entscheiden, ist dieser Ansicht nur teilweise zuzustimmen. Ist nämlich eine Erwerbsgesellschaft Eigentümer mehrerer Liegenschaften, so hat ein Feststellungsbescheid gegenüber der Gesellschaft zu ergehen, wobei sich die örtliche Zuständigkeit nach § 70 Z. 2 BAO richtet (Ritz, BAO, Kommentar, § 188, Tz 5). Im gegenständlichen Fall war dies der Ort, von dem aus die C.KEG betrieben worden ist. Betreffend die Festsetzung der Einkünfte aus Spekulationsgewinn hat in zutreffender Weise das Finanzamt B. zu entscheiden.

Soweit der Gesamtrechtsnachfolger der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. November 2005 vorbringt, die Berufungsentscheidung des Senates 9 des Unabhängigen Finanzsenates sei nichtig, da ein Vermögensübergang gemäß § 142 HGB von der H.KG als Rechtsnachfolgerin der C.KEG auf die P.-GmbH stattgefunden habe und zu diesem Beweis das Schriftstück A vorlegt, wird darauf hingewiesen, dass ein Vermögensübergang gemäß § 142 HGB grundsätzlich im Firmenbuch eingetragen wird und betreffend die P.-GmbH lediglich der Beschluss des Handelsgerichtes Wien über deren Konkurs angemerkt ist. Ein Vermögensübergang gemäß § 142 HGB zum Zeitpunkt der Erlassung der Entscheidung durch den Senat 9 ist jedoch im Firmenbuch nicht ersichtlich.

Hinsichtlich des Vorbringens, die Beträge aus Spekulationsgewinn seien weder dem Rechtsnachfolger der Bw. noch der Bw. zugeflossen, wird ausgeführt, dass sich die Veräußerungserlöse der beiden Wohnungen im Jahre 1997 im Rechenwerk der C.KEG befunden haben. Durch die Feststellungen der Betriebsprüfung, die C.KEG ist eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an deren Einkünfte mehrere Personen beteiligt sind, sind nämlich die Veräußerungserlöse aus den beiden Wohnungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung bei den beteiligten Gesellschaftern als sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z. 2 EStG 1988 steuerlich zu erfassen.

Wenn nun in weiterer Folge der Zufluss der Einnahmen aus diesen Veräußerungsgeschäften seitens der Bw. und des Rechtsnachfolgers der Bw. bestritten wird, ist darauf hinzuweisen, dass der § 19 EStG 1988 für den gesamten Bereich der Einkommensteuer die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben regelt und seitens der Bw. und deren Rechtsnachfolger unstrittig ist, dass die Veräußerungserlöse in der Buchhaltung der C.KEG erfasst sind. Im Gesellschaftsvertrag der C.KEG ist in § 7 vereinbart, dass durch deren Komplementärin eine Jahresrechnung in Form einer Einnahmen-Ausgabenrechnung zu erstellen ist, und dass das Jahresergebnis der Gesellschaft zwischen den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer einbezahlten Einlage verteilt wird. Insoweit ist also ein tatsächlicher Zufluss der Erlöse aus den Wohnungsverkäufen an die Gesellschafter nicht erforderlich, zumal weder die Bw., noch der Rechtsnachfolger der Bw. vorgebracht haben, dass ein begründeter Widerspruch anlässlich der Genehmigung des diesbezüglichen Jahresabschlusses erhoben wurde.

Soweit der steuerliche Vertreter in seiner Einvernahme vom 9. November 2005 ausführt, die Tätigkeit der C.KEG sei gewerblicher Grundstückshandel, wird entgegengehalten, dass dieser Einwand für das gegenständliche Berufungsverfahren keine Relevanz aufzeigt, da im gegenständlichen Verfahren die Tätigkeit der C.KEG nicht zu beurteilen ist.

Auch die Angaben des Zeugen, er hat den Zufluss der Veräußerungserlöse aus den Verkäufen der zwei Wohnungen der Liegenschaft A.gasse nicht geprüft, verhelfen der Berufung nicht zum Erfolg. Denn für den Zufluss der Einnahmen ist es ausreichend, wenn die Einnahmen der Gesellschaft (C.KEG) zufließen (siehe auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 28, Tz 278). Selbst der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 2003, ZI. 98/14/0065 die Auffassung vertreten, dass das strenge Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19 EStG 1988 für die steuerliche Erfassung von Spekulationsgeschäften nur eingeschränkt zur Anwendung gelangt. Demnach sind mit Zufluss der Verkaufserlöse an die C.KEG diese (Verkaufserlöse) direkt den Gesellschaftern, der Bw. und dem Rechtsnachfolger der Bw., zuzurechnen.

Wenn der Gesamtrechtsnachfolger in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. Dezember 2005 schließlich ausführt, auf Grund des Kaufvertrages zwischen der C.KEG und Herrn S. sei nicht ersichtlich, dass der Kaufpreis der Bw. bzw. dem Gesamtrechtsnachfolger der Bw. zugeflossen ist, wird darauf hingewiesen, dass der Kaufvertrag das reine Verpflichtungsgeschäft, den Rechtsgrund (Titel) für die tatsächliche Übereignung darstellt und

vom Erfüllungsgeschäft auseinander zuhalten ist. Der Kaufvertrag (Vereinbarungen zwischen den beiden Parteien über Ware und Preis) ist vom Erfüllungsgeschäft stets getrennt zu beurteilen. Somit ist aus dem Einwand, im Kaufvertrag sei der Zufluss des Kaufpreises nicht ersichtlich, für die Berufung nichts zu gewinnen, da im Kaufvertrag (Verpflichtungsgeschäft) lediglich die Einigung über Ware und Preis dargestellt ist und erst das Erfüllungsgeschäft dem Nachweis über die tatsächliche Zahlung des Kaufpreises an die C.KEG dient. Insoweit ist dem Gesamtrechtsnachfolger der Bw. also zuzustimmen, wenn er die Ansicht vertritt, aus dem Kaufvertrag sei der Zufluss des Kaufpreises nicht nachvollziehbar, denn ein obligatorischer Anspruch allein begründet noch kein Zuließen.

Aus den oben dargestellten Erwägungen war daher der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 15. Dezember 2005