



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Beamtin Mag. Irene Eberl, Stadtrat Johann Fuchs und Landesinnungsmeister Kommerzialrat Manfred Kinder im Beisein der Schriftführerin Kerstin Schmidt über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden, vertreten durch die Beamtin Mag. Karla Hierhold, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997, Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 nach in Baden durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird stattgegeben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird stattgegeben.

Der vorläufige Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt und abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) bezog im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (als Ärztin) sowie selbständigen Einkünften noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

1. Einkommensteuer für das Jahr 1995:

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 machte die Bw ua nachstehende Aufstellung betreffend der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Liegenschaft M-Gasse geltend. Erläuternd wurde ausgeführt, dass die Liegenschaft ab Juli 1995 eigengenutzt werde und die Vermietung mit 30. Juni 1995 eingestellt worden sei.

1.1. Liegenschaft: M-Gasse 21

Einnahmen:	
Hauptmieteinnahmen netto (1-6/95)	S 81.818,18
Werbungskosten:	
Grundbesitzabgaben	S 5.162,08
AfA gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG gemeiner Wert im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung S 3.000.000,00 davon 1,5 % Halbjahr geschätzt	S 22.500,00
Rauchfangkehrer	S 390,00

Zinsaufwand und Spesen Kredit	S 3.224,00
pauschale Telefonkosten	S 1.000,00
pauschale Fahrtkosten mit eigenem PKW 500 km à S 4,60	S 2.300,00
Eigenheimversicherung	S 1.805,00
Summe Werbungskosten	S 36.381,08
Jahresgewinn 1995	S 45.437,10

1.2. Liegenschaft P-Gasse 16:

Vermietet wird bis 31. März 1995 isoliert 1/4 tel Anteil an der Liegenschaft; ab Mai 1995 wird die Liegenschaft von der HG R & M gemeinsam vermietet. Demzufolge erfolgt die Steuererklärung der Mieteinnahmen unter einer eigenen Hausgemeinschaftserklärung beim FA B.

Darstellung der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einnahmen:	
Hauptmieteinnahmen 1 – 3 /95 /netto	S 18.000,00
Werbungskosten:	
AfA gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG wie im Vorjahr S 2.500.000,00 davon 1,5% Halbjahres-AfA	S 18.750,00
Rechtsberatungskosten	S 52.000,00
Steuerberatung	S 5.000,00
Summe Werbungskosten	S 75.750,00
Jahresverlust 1995	S –57.750,00
Auflösung steuerfreier Betrag aus 1991	S +57.750,00
	S 0,00

Verzeichnis gem. § 28 Abs. 5 EStG

Rest aus 1992	S 26.000,00
Zuführung 1993	S 43.250,00
Stand am 31.12.1995	S 69.250,00

In einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO vom 28. Mai 1997 wurden die auf die Bw ent-

fallenden Einkünfte aus der HG R & M mit S 36.434,00 ausgewiesen (s. Ersatzakt – E 1995/S 4).

Mit Bescheid vom 6. August 1997 (s. Ersatzakt – E 1995 /S 15f) wurden daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 in Höhe von S 102.624,00 ausgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass in Anlehnung an die Berufungsentscheidung vom 9. Oktober 1996 (GZ GA17-94/4253) hinsichtlich der Bestandobjekte M-Gasse 21 und P-Gasse 16 der AfA Berechnung der jeweilige Einheitswert der Liegenschaften zugrundegelegt worden sei.

AfA M-Gasse 21 für ein halbes Jahr S 1.747,50

AfA P-Gasse 16 für ein halbes Jahr S 896,25

Die anteiligen Einkünfte aus der Vermietung an der HG R & M für das Jahr 1995 würden S 36.434,00 betragen.

Mit Bescheid vom 9. Mai 2000 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 wieder aufgenommen und mit gleichem Datum neue Sachbescheide erlassen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgt sei, weil Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Weiters wurde ausgeführt, dass die Rechtsberatungskosten lt. Veranlagung 1997 Anschaffungsnebenkosten seien und daher nur im Rahmen der Abschreibung abzugsfähig seien.

Berechnung: S 50.000,00 x 1,5% = S 750,00

Überschuss der WK	-S 39.896,25
Rechtsberatung	+ S 50.000,00
AfA Rechtsbeurteilung	-S 750,00
Überschuss der Einnahmen nach Berichtigung	S 9.353,75

Die Mietzinsrücklage sei wie folgt berichtigt worden:

Mietzinsrücklage – keine Auflösung:

1991	S 55.000,00
1992	S 58.506,00

1993	S 70.207,00
Einkünfte aus V&V 1995:	
M-Gasse	S 66.189,60
P-Gasse Einzelverm.	S 9.353,75
P-Gasse HG	S 36.434,00
Eink. aus V+V	S 111.977,35 rd. 111.977,00

1.2 Einkommensteuer für das Jahr 1996:

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 machte die Bw keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend Liegenschaft P-Gasse 16 geltend.

Erläuternd wurde dazu vorgebracht, dass ab Mai 1995 die Liegenschaft von der HG R & M gemeinsam vermietet werde. Demzufolge erfolge die Erklärung der Mieteinnahmen in einer eigenen Hausgemeinschaftserklärung beim FA B.

Verzeichnis gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988

Rest aus 1992	S 26.000,00
Zuführung 1993	S 43.250,00
Stand am 31.12.1996	S 69.250,00

In einer Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO vom 5. Mai 2000 werden die auf die Bw im Jahr 1996 entfallenden Einkünfte aus der HG R&M in Höhe von S 62.824,00 ausgewiesen.

Mit Bescheid vom 9. Mai 2000 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 (Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 23. 9. 1998) wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 62.824,00 festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt:

Rechtsberatungskosten lt. Vorjahr:

Berechnung $S\ 25.297,60 \times 1,5\% = S\ 379,00$

Mietzinsrücklage –Auflösung S 379,00

1991	S 55.000,00
Auflösung	-S 379,00

1991	S 54.621,00
1992	S 58.506,00
1993	S 70.207,00
offene Mietzinsrücklage 31.12.1996	S 183.334,00

P-Gasse Einzelverm.	S -379,00
Auflösung Mietzinsreserve	S 379,00
P-Gasse Einzelverm.	S 0,00
P-Gasse HG	S 62.824,00
Einkünfte aus V& V 1996:	S 62.824,00

1.3. Einkommensteuer für das Jahr 1997:

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 machte die Bw ua nachstehende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend:

Liegenschaft P-Gasse 16:

Erläuternd wurde ausgeführt, dass bis Mai 1997 die gegenständliche Liegenschaft von der HG R & M vermietet worden sei. In der Zwangsversteigerung vom 7. Mai 1997 habe die Bw die restlichen 3/4 tel Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft dazuerworben, sodass die Bw ab diesem Tage Alleineigentümerin sei. Demzufolge erfolge die Erklärung der Vermietungseinkünfte der gegenständlichen Liegenschaft ab dem 7. Mai 1997 alleine bei der Bw (umsatzsteuerliche Nettoverrechnung):

Einnahmen	
Hauptmietzins einschl. Betriebskosten 5-12/1997	S 170.866,00
Versicherungsentschädigungen	S 64.880,00
Summe Einnahmen	S 235.746,00
Werbungskosten	
Schneeräumung	S 2.688,00
Grundsteuer	S 3.753,75
Wasser- und Kanalgebühr	S 6.068,50

Müllabfuhr	S 1.495,31
Strom	S 959,24
Instandhaltung	S 5.374,75
Steuerberatung	S 63.840,00
Rechtsberatung	S 242.616,62
Gerichtsgebühren	S 14.566,40
Kreditgebühr Darlehen	S 25.600,00
Bereitstellungsgebühr Darlehen	S 64.000,00
Grundbuchseintragung Hypothek	S 41.800,00
Legalisierungskosten, etc.	S 3.516,00
Darlehenszinsen- und spesen	S 109.008,00
Absetzung für Abnutzung lt. Anlagenverzeichnis	S 80.763,00
Summe Werbungskosten	S 666.049,57
Jahresverlust 1997	S -430.303,57
Auflösung steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 5 MRG	S +69.250,00
steuerpflichtiger Jahresverlust 1997	S -361.053,57

Verzeichnis gemäß § 28 Abs. 5 EStG:

Rest aus 1992	S 26.000,00
Zuführung 1993	S 43.250,00
Auflösung 1997	S -69.250,00
Stand 31.12.1997	S 0,00

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 16. Februar 2000 gab der steuerliche Vertreter der Bw hinsichtlich der Zwangsversteigerung schriftlich bekannt, dass das Meistbot bei S 4.600.000,00 gelegen sei, allerdings hätten bereits vorher 1/4 tel der Liegenschaft der Bw gehört, sodass die Anschaffungskosten der restlichen 3/4 tel mit S 3.450.000,00 anzusetzen seien.

Dem gegenständlichen Versteigerungsverfahren zur Aufhebung der Miteigentümerschaft seien erhebliche Rechtsstreitigkeiten zwischen der Bw und der vormaligen Mitbesitzerin der Liegenschaft vorausgegangen, welche schließlich in der von der Bw eingebrachten Teilungsklage gemündet habe. Die Streitigkeiten seien in einer von der Mehrheitseigentümerin wider-

rechtlich erfolgten Vermietung des im Erdgeschosses der gegenständlichen Liegenschaft befindlichen Geschäftslokales begründet. Demzufolge sei der Zusammenhang der Rechtsberatungskosten mit den gegenständlichen Einkünften aus Vermietung evident.

Die als Werbungskosten abgesetzten Rechtsberatungskosten ermittelten sich wie folgt:

Gesamtsumme Honorar Dr. St. brutto	S 374.063,06
abzüglich Vorsteuern	S 56.148,84
ergibt Nettohonorar gesamt	S 317.914,22*)
abzüglich bereits abgesetzte Zahlungen in Vorjahren(1995 und 1996)	S 75.297,60
Nettohonorarabfluss im Jahr 1997	S 242.616,62

Verfahren	Summe	netto	USt	UStfrei
GZ 6	S 84.513,60	S 67.828,00	S 13.565,60	S 3.120,00
GZ 23	S 269.448,66	S 201.907,22	S 40.381,44	S 27.160,00
GZ 24	S 20.100,00	S 11.009,00	S 2.201,80	S 6.890,00
Summe		S 280.744,22		S 37.170,00
			S 317.914,22*)	

Die geltend gemachten Gerichtsgebühren gliederten sich wie folgt auf:

Gerichtsgebühr 5. 8. 1997	S 8.880,00
Gerichtsgebühr 28.2.1997	S 4.000,00
Gerichtsgebühr	S 1.686,40
gesamt	S 14.566,40

Bei nochmaliger genauer Durchsicht der vorstehenden Belege sei allerdings zu Tage getreten, dass die vermeintliche Zahlung von S 1.686,40 eine Gutschrift des restlichen Kostenvorschusses vom BG B. darstellen würde. Demzufolge sei die abzusetzende Gerichtsgebühr auf den Betrag von S 11.193,60 zu reduzieren.

Hinsichtlich der Kreditgebühr sowie der Grundbucheintragungsgebühr für die Hypothek verwies der steuerliche Vertreter auf Doralt, ESt-Kommentar, Tz 59 und 60 zu § 19 EStG, wonach weder Darlehensgebühren noch Bearbeitungsgebühren oder Grundbucheintragungsgebühren für die Darlehenshypothek verteilungspflichtige Vorauszahlungen gemäß § 19 Abs. 3 EStG

darstellen würden. Lediglich im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bestehe gemäß GewinnRL Abschnitt C Pkt. 4.1. Abs. 3 eine Verteilungspflicht auf die Laufzeit der Verbindlichkeit, allerdings nur infolge von § 6 Z 3 EStG. Unter den verteilungspflichtigen Fremdmittelkosten seien nur vorausgezahlte Zinsen und ein allfälliges Damnum zu subsumieren.

Vorgelegt wurde zudem eine Kopie des Darlehensvertrages samt aller Kontoauszüge für das Jahr 1997. Weiters legte der steuerliche Vertreter der Bw eine Kopie des Darlehensvertrages sowie die Amtsurkunde vom 3. März 1998 des BG B. vor, aus der hervorgeht, dass vom BG B. als Exekutionsgericht bestätigt wird, dass die zum Zwecke der Auseinandersetzung in der Exekutionssache Bw gegen R wegen Aufhebung der Miteigentumsgemeinschaft am 7. Mai 1997 zur Versteigerung gelangten Liegenschaft im Grundbuch B. EZ 1 mit rechtskräftigen Beschluss vom 7. Mai 1997, GZ 6 zur Gänze der Bw aufgrund der gerichtlich festgestellten Versteigerungsbedingungen um das Meistbot von S 4.600.000,00 zugeschlagen wurde und dass ob EZ 1 Grundbuch B. bestimmte Grundbuchshandlungen vorgenommen werden können.

Weiters wurde ein Schreiben vom 2. Oktober 1997 vorgelegt, in welchem der Rechtsanwalt St & K der Bw seine Kosten bekannt gegeben hat:

Verfahren GZ 6 (Versteigerung)	S 84.513,60
Verfahren GZ 23	S 269.448,66
Verfahren GZ 24	S 20.100,80
Summe	S 374.063,06
abzüglich Akontozahlung vom 10. Juli 1995	S 50.000,00
abzüglich Akontozahlung vom 16. April 1996	S 18.407,60
abzüglich Akontozahlung vom 5. August 1996	S 6.890,00
abzüglich Akontozahlung vom 21. August 1997	S 3.000,00
abzüglich Akontozahlung (Schadensersatz) R.	S 36.467,12
Summe	S 259.298,34

In einer weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 4. April 2000 wurde ergänzend ausgeführt, dass die Kosten betreffend das gerichtliche Verfahren auf Aufhebung der Eigentumsgemeinschaft und der in diesem Verfahren vom Gericht vorgenommenen Versteigerung nach Lehre und Rechtsprechung des BFH nicht zu den Anschaffungskosten (s Herrmann/Heuer/Raupach, EStG

Kommentar, Anm 1500 zu § 6 EStG) gehören würden. Nur diejenigen Prozesskosten, die mit einem Prozess verbunden seien, der mit dem Ziel geführt werde, ein Wirtschaftsgut zu erlangen, gehöre zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten. Bei einem Prozess der mit dem Ziel der Aufhebung der Eigentumsgemeinschaft geführt werde, stehe keineswegs das Ziel des Erwerbes der übrigen Anteile der Liegenschaft im Vordergrund. Jeder derartige Prozess könne vom Gericht auch mit der zwangsweisen Begründung von Wohnungseigentum beendet werden. Weiters wäre die Bw jederzeit bereit gewesen ihren Anteil an der Liegenschaft einem Meistbotsteller zu übertragen, wenn sich jemand gefunden hätte, der den angemessenen Preis für die Liegenschaft zu bezahlen bereit gewesen wäre. Nur weil bei der Versteigerung niemand den angemessenen Preis bezahlen haben wollen, habe die Bw zur Vermeidung eines Vermögensnachteiles den Anteil von M.Th.R. hinzuerwerben müssen. Da der Prozess aber keineswegs mit dem Ziel des Erwerbes des Wirtschaftsgutes geführt worden sei, würden weder die Vertretungs- noch die Gerichtsgebühren zu den Anschaffungskosten des Liegenschaftsanteiles gehören.

Hinsichtlich der Frage nach dem Kostenersatz durch die Versicherung verwies der steuerliche Vertreter des Bw auf das beiliegende Schreiben vom 4. April 2000, wonach der Kostenersatz von Fr. R tatsächlich bei den Kosten des Rechtsanwaltes St & K abzuziehen seien.

Aus dem beigegelegten Schreiben vom 4. April 2000 des Rechtsanwaltes der Bw geht hervor, dass der Betrag von S 36.467,12 von M.Th. R als Kostenersatz im Teilungsprozess GZ 24 direkt an den Rechtsanwalt der Bw gezahlt worden sei.

Ebenso ist eine Kopie des Zahlungsbelegs vom 5. Juni 1997 über S 1.643.284,00 (Verwendungszweck Kreditrestzuzahlung) vom Kreditkonto auf das Girokonto der Bw vorgelegt worden.

In der Mitteilung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO vom 5. Mai 2000 sind die auf die Bw entfallenden Einkünfte aus der HG R & M für das Jahr 1997 mit S 15.270,00 ausgewiesen worden.

Mit vorläufigem Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 15.270,00 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Rechts- und Beratungskosten laut Vorhalteverfahren als Anschaffungsnebenkosten aktiviert werden würden. Die Akontozahlung R. sei wie vereinbart ausgeschieden und die davon geltend gemachte Vorsteuer gekürzt worden.

Berechnung Rechts- und Beratungskosten:

Verfahren GZ 6	netto S 67.828,00	Vorsteuer S 13.565,60
	UStfrei S 3.120,00	
Verfahren GZ 23	netto S 201.907,22	Vorsteuer S 40.381,44
	UStfrei S 27.160,00	
Verfahren GZ 24	netto S 11.009,00	Vorsteuer S 2.201,80
	UStfrei S 6.890,00	
Nettobetrag	S 317.914,22	
abzügl. Akontoz.95	-S 50.000,00	
abzügl. Akonto 04/96	-S 18.407,60	
abzügl. Akonto 08/96	-S 6.890,00	
Rechtsberatungskosten lt. Erkl.	S 242.616,62	
abzügl. R.	-S 36.467,12	Vorsteuer –S 7.293,42
Rechtsberatungskosten lt. FA	S 206.149,50	
Rechtsberatung - AfA		
1997: S 206.149,50 x 1,5%	S 3.092,24	
1996: S 25.297,60 x 1,5%	S 379,00	
1995: S 50.000,00 x 1,5%	S 750,00	
Gesamt AfA-Rechtsberatung	S 4.221,24	

Die Gerichtsgebühren seien laut Vorhalteverfahren geändert worden.

P-str. Einzelvermietung	-S 153.053,39
Auflösung Mietzinsreserve	S 153.053,39
P-str. Einzelvermietung	S 0,00
P-str. HG lt. F-Bescheid	S 15.270,00

Einkünfte aus V&V 1997 S 15.270,00

Mietzinsrücklage – Auflösung	S 153.053,00
1991	S 55.000,00
Auflösung 1996	S –379,00

1991	S 54.621,00
Auflösung 1997	-S 54.621,00
1991	0,00
1992	S 58.506,00
Auflösung 1997	-S 58.506,00
1992	S 0,00
1993	S 70.207,00
Auflösung	-S 39.92,00
offene Mietzinsrücklage 31.12.1997	S 30.281,00

Der Einkommensteuerbescheid 1997 sei betreffend offenes Verfahren "Abschreibung 1/4 Hausanteil" vorläufig veranlagt worden.

Mit Eingabe vom 5. Juni 2000 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 sowie vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 und beantragte die Abänderung der genannten Bescheide entsprechend der eingereichten Steuererklärungen sowie der in der gegenständlichen Berufung vorgenommenen Abänderungen der Steuererklärungen.

Begründend wurde ausgeführt, dass sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide dadurch gegeben sei, dass die Behörde im wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1995 davon ausgehe, dass es sich bei den in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1995 unter Werbungskosten für Vermietung und Verpachtung ausgewiesenen Rechtsberatungskosten um Anschaffungsnebenkosten handeln würde, welche nur im Rahmen der Abschreibung abzugsfähig seien.

Hierzu sei anzumerken, dass nach einhelliger herrschender Lehre/Doralt EStG, § 16 Tz 31 und § 28 Tz 97, Hofstätter/Reichel EStG 1988, Band III, Kommentar, § 28, Tz 25f Quant-schnigg/Schuch EStHB, 1993, § 3 28 Tz 78) und Rechtsprechung (VwGH vom 2. April 19979, Zl. 3429/78) die Kosten eines Rechtsstreites zur Verteidigung der Eigentumsrechte als Werbungskosten anzuerkennen seien. Bei dem zur GZ 23 geführten Prozess handle es sich unzweifelhaft um eine Klage zur Verteidigung des Eigentumsrechtes. Die Bw. habe diesen Prozess führen müssen, da seitens der damaligen Miteigentümerin R. in rechtswidrige Weise ein Mietvertrag betreffend des im Erdgeschoss gelegenen Geschäftslokales abgeschlossen worden sei, welcher sich zum Nachteil der Bw. ausgewirkt habe. Kosten, die durch einen der-

artigen Prozess entstehen würden, seien nach dem oben angeführten Judikat des Verwaltungsgerichtshofes als Werbungskosten anzuerkennen und seien daher unrichtigerweise in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1997 als solche abgesetzt worden.

Im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 1997 seien von der Behörde mit Schreiben vom 8. Februar 2000, eingelangt am 10. Februar 2000, ein Ersuchen um Ergänzung gestellt worden und dabei u.a. die Vorlage der Rechnung der Rechtsberatungskosten verlangt worden.

Diesem Ersuchen sei mit 16. Februar 2002 entsprochen worden und die Rechtsberatungskosten im Detail dargestellt worden. Mit Schreiben vom 10. März 2000, eingelangt am 13. März 2000 habe die Behörde mitgeteilt, dass die Kosten betreffend Verfahren Versteigerung auf die Anschaffungskosten zu aktivieren seien und habe gleichzeitig um Ergänzung bezüglich anderer Punkte ersucht. In dem am 4. April 2000 verfassten Schreiben an die Behörde sei bezüglich der Kosten betreffend Gerichtsverfahren eine ausführliche Darstellung der auf diese Kosten anzuwendenden Rechtslage erfolgt.

Im konkreten Fall sei daher bezüglich der Rechtsberatungskosten eine differenzierte Berücksichtigung der Kosten des Verfahrens zur Verteidigung der Eigentumsrechte sowie jener Kosten, die im Zusammenhang mit der Teilungsklage und dem Versteigerungsverfahren entstanden seien, vorzunehmen. Diese der Rechtslage entsprechende Differenzierung sei von der Behörde nicht vorgenommen worden, sondern sei vielmehr jeweils der gesamte als Rechtsberatungskosten in den Erklärungen zur Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1997 angegebene Betrag als aktivierungspflichtig behandelt worden.

Für das Jahr 1995 sei die volle Abzugsfähigkeit der als Werbungskosten geltend gemachten Rechtsberatungskosten in Höhe von S 50.000,00 gegeben, da es sich hierbei um eine Akontozahlung für den Prozess GZ 23 gehandelt habe. Aus der unrichtigen Behandlung der Rechtsberatungskosten würde die Berichtigung der Mietzinsrücklage, welche sohin ebenfalls als rechtswidrig zu erachten sei, resultieren.

Für die Veranlagung 1996 zur Einkommensteuer für das Jahr 1996 sei die volle Abzugsfähigkeit der unter der St.Nr. B als Sonderwerbungskosten geltend gemachten Rechtsberatungskosten gegeben. Da es sich beim Betrag von S 25.297,60 um weitere zu GZ 23 angefallenen Prozesskosten gehandelt habe, sei was deren Abzugsfähigkeit betrifft, auf die oben angezogenen Gründe verwiesen worden.

In der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1997 gehe die Behörde ebenfalls rechtswidrig davon aus, dass sämtliche Rechtsberatungskosten als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren seien.

Bei den unter den GZ 24 und GZ 6 geführten Prozessen handle es sich einerseits um die von der Bw angestrebte Teilungsklage sowie das anschließend durchgeführte Versteigerungsverfahren, welches schließlich zum Erwerb des restlichen 3/4 Anteiles an der Liegenschaft geführt habe. Die zu diesen beiden Verfahren entstandenen Kosten würden daher als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sein.

Die im Jahr 1997 geltend gemachten Rechtsberatungskosten würden sich wie folgt zusammensetzen:

Rechtsanwaltskosten zu Verfahren GZ 23 (netto)	S 229.067,22
abzüglich Zahlung 1995	S 50.000,00
abzüglich Zahlungen 1996	S 25.297,60
sofort abzugsfähige Rechts- und Beratungskosten 1997	S 153.769,62
zu aktivierende Anschaffungsnebenkosten:	
Kosten Verfahren GZ 24 (netto)	S 17.899,00
Kosten Verfahren GZ 6 (netto)	S 70.948,00
Zwischensumme	S 88.847,00
abzüglich Kostenersatz R.	S 36.467,12
Anschaffungsnebenkosten	S 52.379,88

Darauf entfallende AfA betrage S 786,00 ($S 52.379,88 \times 1,5\% = S 786,00$).

Der von der unterlegenen Partei R. geleistete Kostenersatz stelle Schadenersatz dar, welcher als nicht steuerbar zu behandeln sei (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 378f). Die von der Behörde vorgenommene Kürzung des Vorsteuerbetrages sei somit rechtswidrig erfolgt, da bei Schadenersatz kein Leistungsaustausch stattgefunden habe und der Vorgang somit als nicht steuerbar einzustufen sei.

Bezüglich der von der Behörde bei den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1995 bis 1997 vorgenommenen Kürzung der AfA Beträge sei auf die derzeit zur Zahl B 4846/96 anhängigen Verfassungsgerichtshofbeschwerde verwiesen, deren Inhalt die steuerliche Vertretung zum Bestandteil dieser Berufung gemacht habe.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen beantrage die steuerliche Vertretung der Bw die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1995 und die erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1995.

Weiters beantrage die steuerliche Vertretung der Bw die Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1996 dahingehend, dass die Rechtsberatungskosten von S 25.297,60 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden.

Ferner beantragte der steuerliche Vertreter der Bw die Abänderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 wie folgt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung	S –361.053,57
+ Differenz aus Abänderung der Gerichtsgebühren	S 3.372,80
+ Differenz aus Abänderung Rechtsberatungskosten	S 88.847,00
- zusätzliche AfA Anschaffungsnebenkosten	S 786,00
steuerpflichtiger Jahresverlust aus 1997	S –269.961,87

Darüber hinaus beantragte der steuerliche Vertreter der Bw vorsorglich die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 BAO vor dem Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Die Berufung wurde ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Eingabe vom 29. Jänner 2003 stellte die steuerliche Vertretung der Bw den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 323 Abs. 12 BAO.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz wurde in die vom steuerlichen Vertreter der Bw in der Berufung vom 5. Juni 2000 angeführten Gerichtsakten Einsicht genommen.

Dem Prozessakt GZ 23 ist zu entnehmen, dass der Prozess deswegen geführt wurde, weil die 3/4tel Miteigentümerin an der Liegenschaft entgegen einer seit dem Jahr 1990 bestehenden Benützungsregelung nach Auszug der R. GmbH eine Neuvermietung des Geschäftslokales an einen Hr. Ch. K. in Aussicht genommen und am 18. April 1995 auch einen Mietvertrag ohne Einverständnis der Bw abgeschlossen hat. Da die Vergleichsgespräche nicht zielführend waren, kam es in der Folge zu einer von der Bw betriebenen Teilungsklage (Prozessakt GZ 24). Mit Anerkenntnisurteil vom 21. Juli 1996 wurde die Miteigentumsgemeinschaft durch

gerichtliche Feilbietung aufgehoben. Mit Beschluss des Oberlandesgerichtes W. vom 24. September 1996 wurde dem Rekurs gegen das Anerkenntnisurteil des LG Wr. N. nicht Folge gegeben. Mit Zwangsversteigerung (Prozessakt GZ 6) vom 7. Mai 1997 erhielt die Bw als Meistbietende auf grund der Versteigerungsbedingungen um das Meistbot von S 4.600.000,00 den Zuschlag.

Anzumerken ist, dass hinsichtlich der Frage, ob als Bemessungsgrundlage für die AfA der Einheitswert oder die fiktiven Abschaffungskosten heranzuziehen sind gegen den abweisenden Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 9. Oktober 1996 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1992 (GZ GA 17-94/4253) Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben worden ist.

Dieser hat mit Beschluss vom 25. Juni 1999 die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Mit Erkenntnis vom 12. September 2002 ZI 99/15/0152 hat der Verwaltungsgerichtshof im Wesentlichen ausgeführt:

"Vermietet ein Steuerpflichtiger ein Gebäude, das er unentgeltlich erworben hat, ist die AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 zu berechnen (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz 144; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 8 Tz 9.3.-B).

a) Mietobjekt M-Gasse 21

...Im gegenständlichen Fall ist zunächst für das Jahr 1988 die Einreichung einer Steuererklärung unterblieben. Durch diesen Umstand ist, da auch keine Erklärungspflicht bestanden hat, das Wahlrecht nicht konsumiert worden.

In der Folge wurde am 3. April 1990 die Einkommensteuererklärung 1989, am 3. April 1991 die Einkommensteuererklärung 1990 und am 18. Mai 1992 die Einkommensteuererklärung 1991 eingereicht. In der Einkommensteuererklärung 1989 vom 19. Oktober 1990 wurde unter Zugrundelegung der vom Einheitswert bemessenen AfA Einkommensteuer vorgeschrieben; der Einkommensteuerbescheid ist in Rechtskraft erwachsen. In den den Einkommensteuererklärungen 1990 und 1991 zugrundeliegenden Überschussrechnungen hat die Bf die AfA vom Einheitswert bemessen.

Bei dieser Sachlage ist – bereits im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1989 – das durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 eingeräumte Wahlrecht (auch für die Veranlagung der nachfolgenden Jahre) konsumiert worden. Der Umstand, dass die Bf im September 1994 nachträglich eine Steuererklärung für das Jahr 1988, die für dieses Jahr keine steuerlichen Folgen zeitigten konnte, einreichte, ohne zu einer solchen Einreichung verpflichtet gewesen zu sein, vermag daran nichts zu ändern.

Die Bf ist sohin nicht dadurch in subjektiven Rechten verletzt worden, dass die belangte Behörde bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1992 für das Objekt M-Gasse 21 als Bemessungsgrundlage für die AfA den Einheitswert, und nicht den "höheren gemeinen Wert" herangezogen hat.

b) Mietobjekt P-Gasse 16

... Das Mietobjekt P-Gasse 16, das die Beschwerdeführerin ebenfalls unentgeltlich erworben hat, hat sie erstmals im Jahr 1991 vermietet. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1991 hat die Bf als Bemessungsgrundlage der AfA den Einheitswert gewählt. Diese Einkünfteermittlung, welche in der Beilage zur Einkommensteuererklärung dargestellt ist, liegt dieser Einkommensteuererklärung und dem in Rechtskraft erwachsenen Einkommensteuerbescheid 1991 zugrunde.

Bei dieser Sachlage ist, die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass das Wahlrecht, als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, im Zuge der Veranlagung 1991 verbraucht worden ist. Solcherart ist die Bf nicht dadurch in ihren Rechten verletzt worden, dass auch für das Jahr 1992 – für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – die AfA vom Einheitswert bemessen worden ist. "

Weiters wurde im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz mit Schreiben vom 18. Juli 2003 dem steuerlichen Vertreter der Bw sowie dem Finanzamt als Amtspartei betreffend AfA Bemessungsgrundlage hinsichtlich P-Gasse 16 für das Jahr 1997 von der Referentin mitgeteilt, dass die Bw mit Zwangsversteigerungsverfahren vom 7. Mai 1997 aufgrund des Meistbotes den Zuschlag für die oa Liegenschaft erhalten und diese um einen Kaufpreis von S 4.600.000,00 erworben habe.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 2002, ZI 99/15/0152, worin ausgeführt wird, dass die Bw als Vierteileigentümerin der oa Liegenschaft die AfA vom Einheitswert berechnen muss, verliere somit nach Ansicht der Referentin auf Grund der Tatsache, dass die Bw seit 7. Mai 1997 durch entgeltlichen Erwerb Alleineigentümerin der oa Liegenschaft ist, seine Anwendbarkeit.

Dies würde nun bedeuten, dass die Bw im Jahr 1997 berechtigt sei, die AfA von den gesamten Anschaffungskosten – unter Ausscheidung des Anteiles der auf den Grund und Boden entfällt – geltend zu machen.

Für Grund und Boden seien 20% des Kaufpreises auszuscheiden, vom verbleibenden Teil in Höhe von S 3.680.000,00 wäre die AfA zu bemessen.

Darstellung der Berechnung:

Kaufpreis	S 4.600.000,00
abzüglich Anteil Grund und Boden	-S 920.000,00
Gebäudewert	S 3.680.000,00
AfA daher (3.680.000,00 x 1,5%)	S 55.200,00

In der am 28. Juli 2003 über Antrag der Partei durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw aus, dass anerkannt werde, dass Basis für die AfA des Jahres 1995 für beide Liegenschaften jeweils der Einheitswert sei.

Außer Streit gestellt werde ferner, dass hinsichtlich der Rechts- und Beratungskosten der auf die Auseinandersetzung im Zusammenhang mit der laufenden Vermietung entfallenden Kosten Werbungskosten gegeben seien und dass jene Rechts- und Beratungskosten, die im Zusammenhang mit der Teilungsklage und dem Versteigerungsverfahren stehen, zu aktivieren seien.

Der steuerliche Vertreter der Bw brachte weiters vor, dass es sich beim Kostenersatz R. um einen echten Schadenersatz handle. Die Ermittlung der nichtanerkannten Vorsteuer sei nicht nachvollziehbar. Dem schloss sich die Vertreterin des Finanzamtes an.

Hinsichtlich der vorgehaltenen Ermittlung des Gebäudewertes und des Grundwertes besteht Einvernehmen zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens.

Die steuerliche Vertretung der Bw schloss sich der vorgehaltenen Auffassung, es liege ein einheitlicher Anschaffungsvorgang vor, an; das Finanzamt erhob hiergegen keinen Einwand.

Das Finanzamt teilte die Auffassung der Referentin, dass die Auflösung des steuerfreien Betrages ("Mietzinsreserve") im Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 1997 – und nicht erst im Einkommensteuerverfahren – erfolgen hätte müssen.

Der Senat hat erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass Sonderwerbungskosten eines Miteigentümers im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des betreffenden Mietobjektes und nicht erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Miteigentümers geltend gemacht werden müssen (für viele: VwGH 24.1.1990, 88/13/0233; 11.12.1990, 90/14/0226; Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, Bd. III, § 28 Tz 17.1).

Sofern der Bw. Sonderwerbungskosten im Rahmen der Miteigentümergeinschaft erwachsen sind, haben diese daher im Einkünftefeststellungsverfahren – und nicht erst im nachgelagerten Einkommensteuerverfahren – Berücksichtigung zu finden (siehe hierzu auch die Begründung zur Berufungsentscheidung vom heutigen Tag zur GZ RV/0285-W/03).

Gleiches gilt für die Auflösung eines gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 a.F. im Rahmen der Miteigentümergeinschaft gebildeten steuerfreien Betrages.

Im gegenständlichen Verfahren sind daher weder einkünftermindernde noch einkünfterhöhende Umstände zu berücksichtigen, die Eingang in das Einkünftefeststellungsverfahren der Miteigentümergeinschaft zu finden gehabt hätten.

Den steuerlichen Auswirkungen der das Einkünftefeststellungsverfahren für das Jahr 1996 betreffenden Berufungsentscheidung vom heutigen Tag zur GZ RV/0285-W/03 wird Rechnung getragen.

1. Bemessungsgrundlage der AfA bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

1.1. Einkommensteuer für das Jahr 1995 (M-Gasse 21):

Laut Angaben der Bw wird die oa Liegenschaft ab Juli 1995 eigengenutzt und die Vermietung ist mit 30. Juni 1995 eingestellt worden.

Daraus ergibt sich, dass im Jahr 1995 nur eine Halbjahres-AfA geltend gemacht werden kann.

Als Bemessungsgrundlage für die AfA ist der Einheitswert und nicht der "höhere gemeine Wert" heranzuziehen (siehe das oben dargestellte, dieselbe Bw betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 2002, ZI 99/15/0152).

Die AfA für das Jahr 1995 beträgt daher S 1.747,50.

1.2. Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 (P-Gasse 16):

1.2.1. Bemessungsgrundlage der AfA für P- Gasse 16 in den Jahren 1995 und 1996:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG 1988 ist bei einem Gebäude, das nicht zu einem Betriebsvermögen gehört und unentgeltlich erworben worden ist, der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb der Bemessung der Absetzung für Abnutzung zugrunde zulegen.

Wie bereits oben ausführlich dargestellt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. September 2002, ZI 99/15/0152, betreffend die Liegenschaft P-Gasse 16 hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1992 ausgesprochen, dass Bemessungsgrundlage der Einheitswert ist.

Da im gegenständlichen Fall die Liegenschaft 1982 unentgeltlich erworben worden ist, ist daher der Einheitswert zum 1. Jänner 1982 in Höhe von S 478.000,00 davon ein Viertelanteil = S 119.500,00 für die AfA - Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Für das Jahr 1995 bedeutet dies, dass die Abschreibung für das ganze Jahr daher S 1.792,50 (= S 119.500 x 1,5%) beträgt, wobei in Anlehnung an das Finanzamt eine Halbjahresab-

schreibung in Höhe von S 896,25 bei der Bw bei den Einkünften für den Zeitraum bis März 1995 anzuerkennen ist.

Der restliche Teil der AfA für das Jahr 1995 in Höhe von S 896,25 wäre in Form von Sonderwerbungskosten der Bw bei den ab April 1995 gemeinschaftlich erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung dieser Einkünfte geltend zu machen gewesen und kann mangels entsprechender Berücksichtigung in diesem Bescheid nicht im abgeleiteten Einkommensteuerbescheid erstmals gewährt werden..

Für das ganze Jahr 1996 beträgt die AfA S 1.792,50 und nicht wie dem Bescheid vom 5. Mai 2000 hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1996 zugrundegelegt worden ist, S 896,25. Auch in diesem Jahr kann die AfA nur in Form von Sonderwerbungskosten der Bw im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug gebracht werden.

Dies deswegen, weil Sonderaufwendungen eines Miteigentümers im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des betreffenden Mietobjektes und nicht erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Miteigentümers geltend gemacht werden.

Da für das Jahr 1996 nunmehr eine Berücksichtigung im Einkünftefeststellungsverfahren erfolgt ist (Berufungsentscheidung vom heutigen Tag, GZ RV/0285-W/03), wird den dort getroffenen Feststellungen im Sinne der Bw Rechnung getragen.

1.2.2. Bemessungsgrundlage der AfA P-Gasse 16 im Jahr 1997:

Wie dem oa Sachverhalt zu entnehmen ist, hat die Bw mit Zwangsversteigerungsverfahren vom 7. Mai 1997 aufgrund des Meistbotes den Zuschlag erhalten und die Liegenschaft um einen Kaufpreis von S 4.600.000,00 erworben. Ab diesem Zeitpunkt ist die Bw Alleineigentümerin der oa Liegenschaft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.10.1995, ZI 94/15/009 zu der Frage, ob die Zwangsversteigerung von Liegenschaftsanteilen ein Spekulationsgeschäft (Veräußerungsgeschäft) innerhalb der gesetzlich normierten Spekulationsfrist im Sinne des § 30 EStG 1988 darstellt, ausgeführt, dass Zweck der Zwangsversteigerung ist, dass die Verfügungsmacht vom Verpflichteten auf den Ersterher der Liegenschaft übergeht, wobei das Zubehör das Schicksal der Liegenschaft grundsätzlich teilt. Diesem Zweck dienen auch die behördlichen Anordnungen im Rahmen des Zwangsversteigerungsverfahrens und im besonderen der

Zuschlag. Danach ist der Zuschlag ein konstitutiver Hoheitsakt, der das Eigentum an der versteigerten Liegenschaft dem bisherigen Eigentümer nimmt und dem Ersteher gibt.

Bereits im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.4.1967, ZI 42/67 hat dieser ausgesprochen, dass auch im Fall einer Zivilteilung und einer damit verbundenen Veräußerung im Wege einer öffentlichen Feilbietung eine Veräußerung iSd § 23 EStG 1967 vorliegt. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof auch für den Fall der Aufhebung einer Miteigentumsgemeinschaft im Erkenntnis vom 16. 9. 1975, 733/75, zur inhaltsgleichen Bestimmung des § 30 EStG 1972 aufrecht erhalten, und zwar unabhängig davon, ob das Teilungsbegehren vom Steuerpflichtigen oder von einem anderen Miteigentümer der Liegenschaft ausging.

Demgegenüber hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland in einer Anfragebeantwortung (FJ-LS 1997/36, zitiert auch bei *Doralt*⁷, EStG 1988, § 30 Tz 28) die Auffassung vertreten, bei einem Miteigentümer, der eine Liegenschaft durch Versteigerung aus Anlass einer Teilungsklage erwerbe, liege wirtschaftlich betrachtet eine Anschaffung im Umfang des bereits bestanden habenden Anteils nicht vor.

Der erkennende Senat folgt – mit den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens – der dargestellten Rechtsansicht des VwGH. Mit der Zivilteilung im Wege der gerichtlichen Feilbietung (§ 843 ABGB) als Folge der beabsichtigten Aufhebung der Gemeinschaft (§ 830 ABGB) erwirbt der Meistbietende – als bisheriger Miteigentümer - nicht die restlichen Miteigentumsanteile, sondern originär – im gegenständlichen Fall - die von der Versteigerung umfasste Liegenschaft. Auch wirtschaftlich betrachtet ist einerseits hinsichtlich des bisherigen Anteils ein Veräußerungsvorgang gegeben und andererseits hinsichtlich der gesamten Liegenschaft eine Anschaffung. Folgte man der Auffassung in der Anfragebeantwortung, gelangt man nach Ansicht des Senates zu einem unzutreffenden Ergebnis: Weder kann ein auf den bisherigen Anteil entfallender Veräußerungsgewinn oder –verlust (idR – bei Vorliegen der Voraussetzungen - im Wege des § 30 EStG 1988) steuerlich unberücksichtigt bleiben, noch können die Anschaffungskosten zur Gänze auf die “dazuerworbenen” Anteile aktiviert werden.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass die Bw durch die Zwangsversteigerung die gesamte Liegenschaft – auch im Umfang ihres bereits im Jahr 1982 unentgeltlich erworbenen Viertelanteiles - entgeltlich erstanden hat. Es hat sich bei der Zwangsversteigerung um einen Anschaffungsvorgang für die gesamte Liegenschaft gehandelt.

Einkünfte nach § 30 EStG 1988 fallen bei der Bw. hierdurch nicht an, da der nach § 30 Abs. 1 letzter Satz leg. cit. maßgebliche Zeitpunkt der Anschaffung durch den Rechtsvorgänger außerhalb der Spekulationsfrist liegt.

Die AfA ist daher ab dem Erwerb der Gesamtliegenschaft nicht mehr – wie auf Grund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 2002, ZI 99/15/0152, bisher der Fall – vom Einheitswert, sondern von den Anschaffungskosten zu ermitteln:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit a EStG 1988 ist die Bw nun als Alleineigentümerin der oa Liegenschaft berechtigt, der Absetzung für Abnutzung die tatsächlichen Anschaffungskosten – unter Ausscheidung des Anteiles der auf den Grund und Boden entfällt – zugrunde zulegen. Für Grund und Boden ist ein Anteil von 20% des Kaufpreises auszuschneiden (hierüber besteht Einvernehmen mit den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens), vom verbleibenden Teil in Höhe von S 3.680.000,00 ist die AfA zu bemessen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können ohne Nachweis der Nutzungsdauer bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Die AfA beträgt daher im Jahr 1997 S 55.200,00

ad 2.) Rechtsberatungskosten :

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten alle Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Der Begriff der Werbungskosten ist im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sehr weit ausgelegt und nähert sich bei dieser Einkunftsart dem der Betriebsausgaben (vgl Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer , Bd. III B, § 28 Tz 17.1.). Werbungskosten sind damit alle Aufwendungen und Ausgaben, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind.

Aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten sind sonstige durch den Erwerbsvorgang unmittelbar verursachte Aufwendungen wie z. B die Kosten der Vertragserrichtung, Schätzungskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Liegenschaft, Anwalts- und Notarhonorare usw (s. Quantschnigg/Schuch, EStG - Handbuch 1988 zu § 6 Tz 50).

Bei Prozesskosten und Vermittlungsprovisionen muss unterschieden werden, ob sie das Vermögensobjekt (Eigentumsverhältnis, Verkauf) oder dessen Vermietung und Verpachtung betreffen. Kosten eines Rechtsstreites über die Eigentumsverhältnisse oder eine Verkaufsprovision stellen keine Werbungskosten dar. Hingegen sind Aufwendungen für einen Prozess, der das Bestehen oder die Modalität des Bestandverhältnisses betrifft, ebenso Werbungskosten,

wie zB die Inkassospesen für ausständige Mieten (s. Hofstätter/Reichel ESt-Kommentar zu § 28 Tz 17.1.).

Nach Quantschnigg/Schuch EStG-Handbuch, § 28 Tz 78 sind Kosten eines Kündigungsprozesses, eines Rechtsstreits über die Höhe des Miet- und Pachtzinses, über die Einbringung des Miet- und Pachtzinses, eines Gerichtsverfahrens oder Verwaltungsverfahrens über die Angemessenheit der Miete bzw der Betriebskosten usw Werbungskosten, soweit derartige Kosten mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang stehen (VwGH 15.3.1957, 771/54).

Keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sind z.B. Gerichtskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Miet- oder Pachtobjekts.

Kosten dagegen, die dadurch erwachsen, dass eine Miteigentumsgemeinschaft durch Realteilung aufgelöst wird (bisher gemeinschaftlich erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), stellen keine Werbungskosten im Rahmen der bisherigen Einkunftserzielung dar, sondern sind Anschaffungskosten des nunmehr im Alleineigentum stehenden Grundbesitzes. Als solche können sie nur im Rahmen allfälliger künftiger Einkünfte (im Wege der AfA) der Alleineigentümerin Berücksichtigung finden (s VwGH vom 20.11.1989, ZI 89/14/0138).

Wie aus dem oben dargestellten Sachverhalt zu entnehmen ist, hat die Bw im Jahr 1995 bis 31. März 1995 isoliert einen Viertelanteil an der Liegenschaft P-Gasse 16 vermietet. Ab Mai 1995 ist die Liegenschaft P-Gasse 16 von der Hausgemeinschaft R & M gemeinsam vermietet worden. Die Eigentumsverhältnisse stellen sich daher ab Mai 1995 wie folgt dar:

1/4 Anteil Bw

3/4 Anteil M.Th. R.

Wie dem oa Prozessakt GZ 23 zu entnehmen ist, wurde der Prozess deswegen geführt, weil die 3/4tel Miteigentümerin an der Liegenschaft entgegen einer seit dem Jahr 1990 bestehenden Benützungsregelung nach Auszug der Fa. K. R. GmbH eine Neuvermietung des Geschäftslokales an einen Hr. Ch. K. in Aussicht genommen und am 18. April 1995 auch einen Mietvertrag ohne Einverständnis der Bw abgeschlossen hat. Da die Vergleichsgespräche nicht zielführend waren, kam es in der Folge zu einer von der Bw betriebenen Teilungsklage (GZ 24). Mit Anerkenntnisurteil vom 21. Juli 1996 wurde die Miteigentumsgemeinschaft durch gerichtliche Feilbietung aufgehoben. Mit Beschluss des Oberlandesgerichtes W. vom 24. September 1996 wurde dem Rekurs gegen das Anerkenntnisurteil des LG Wr. N. nicht Folge

gegeben. Mit Zwangsversteigerung (GZ 6) vom 7. Mai 1997 erhielt die Bw als Meistbietende auf Grund der Versteigerungsbedingungen um das Meistbot von S 4.600.000,00 den Zuschlag.

Mit Beschluss vom 2. April 1998 des BG B. wurde die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Bw ob der ganzen Liegenschaft, die Löschung der Anmerkung der Einleitung des Versteigerungsverfahrens gemäß § 352 EO und des Versteigerungstermines bewilligt.

Auf Grund der eingangs getätigten Ausführungen ist nach Meinung des Senates bei den Prozesskosten nachstehende Unterscheidung vorzunehmen:

2.1. Prozess GZ 23:

Nach Meinung des Senates 7 sind die im Zusammenhang mit dem Prozess GZ 23 angefallenen Kosten – wie auch der steuerliche Vertreter der Bw in seiner Berufung dargestellt und erläutert hat und zuletzt auch das Finanzamt einräumt – Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dies deswegen, weil der hier geführte Rechtsstreit nicht das Vermögensobjekt betrifft, sondern die Modalität des Bestandverhältnisses. Denn wie bereits ausgeführt, war die Bw als Vierteileigentümerin mit dem von der 3/4tel Miteigentümerin M.Th R. ohne ihrem Einverständnis abgeschlossenen Mietvertrag mit Hr. Ch. K. nicht einverstanden, da sie glaubte, dadurch einen Vermögensnachteil zu erleiden. Es handelt sich daher eindeutig um Kosten, die mit dem Bestandverhältnis und somit im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehen.

Die im Zusammenhang mit diesem Prozess angefallenen Akontozahlungen in den Jahren 1995 in Höhe von S 50.000,00 und 1996 in Höhe von S 25.297,60 sind daher in diesen Jahren sofort als Werbungskosten abzugsfähig.

Diese können jedoch sowohl im Jahr 1995 als auch im Jahr 1996 nur als Sonderwerbungskosten der Bw im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden (siehe die Berufungsentscheidung vom heutigen Tag, GZ RV/0285-W/03).

Die restlichen im Zusammenhang mit dem Prozess GZ 23 – nach Beendigung der Miteigentümerschaft - angefallenen Kosten in Höhe von S 153.769,62 sind im Jahr 1997 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Abzug zu bringen. Nach der Verwaltungspraxis (Rz 6906 EStR 2000), der der Senat 7 hier folgt, sind diese nachträglichen negativen Einkünfte nicht in ein Feststellungsverfahren einzubeziehen und können daher direkt im Einkommensteuerbescheid Berücksichtigung finden.

2.2 Prozesse GZ 24 und GZ 6:

Nach Meinung des Senates stellen daher die im Zusammenhang mit den Prozessen CZ 24 und GZ 6 angefallenen Kosten Anschaffungskosten des nunmehr im Alleineigentum der Bw stehenden Liegenschaft P-Gasse 16 dar. Als solche können sie nur im Wege der Abschreibung im Rahmen allfälliger Einkünfte der Bw als Alleineigentümerin Berücksichtigung finden.

Dies deswegen, weil es sich bei der Teilung nicht um Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen aus der Grundstücksgemeinschaft, sondern vielmehr um solche zur Herbeiführung des Untergangs derselben handelt. In diesem Sinn wurden die strittigen Aufwendungen auch nicht in der Absicht getätigt, weitere Einnahmen aus der Grundstücksgemeinschaft zu erzielen.

Auch diesbezüglich besteht mittlerweile Übereinstimmung mit den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens.

Die AfA für die Rechtsberatungskosten der Verfahren GZ 24 und GZ 6 für das Jahr 1997 beträgt daher S 786,00.

2.3. Gerichtsgebühren:

Nicht strittig ist, dass die Gerichtsgebühren als Werbungskosten abzugsfähig sind. Wie der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Februar 2000 zu entnehmen ist, ist die abzusetzende Gerichtsgebühr auf den Betrag von S 11.193,60 zu reduzieren.

2.4. Kostenersatz R:

Wie dem oa Sachverhalt zu entnehmen ist, hat das Finanzamt aus den von M. Th. R. geleisteten Kostenersatz für den Prozess GZ 24 die Vorsteuer in Höhe von S 7.293,42 herausgerechnet.

Die Begriffe echter und unechter Schadenersatz sind von Lehre und Rechtsprechung eingeführt worden. Umsatzsteuerrechtlich ist primär zu fragen, ob Zahlungen, die der Unternehmer erhält und die als Schadenersatz, Entschädigung oder ähnlich bezeichnet werden, Entgelt für eine Leistung des Unternehmers darstellen.

Im vorliegenden Fall ist die Miteigentümerin M.Th. R im Verfahren GZ 24 – als unterlegene Partei – zur Leistung eines Kostenersatzes an die Bw verpflichtet worden und diese wurde, wie aus dem Schreiben vom 4. April 2000 hervorgeht, auch direkt an den Rechtsanwalt der Bw bezahlt.

Nach Meinung des Senates ist daher der in der Berufung des steuerlichen Vertreters vertretene Ansicht zu folgen, wenn er den Kostenersatz R beim Verfahren zu Prozess GZ 24 in Abzug

bringt. Weiters handelt es sich beim Kostenersatz um eine leistungslose Entschädigung. Dem steuerlichen Vertreter der Bw ist daher beizupflichten, wenn dieser in der Berufung vom 5. Juni 2000 vorbringt, dass die von der Behörde vorgenommene Kürzung des Vorsteuerbetrages zu Unrecht vorgenommen worden ist, da bei Schadenersatz kein Leistungsaustausch stattgefunden hat und der Vorgang somit als nicht steuerbar einzustufen ist (hier folgt mittlerweile das Finanzamt der Rechtsansicht der Bw.).

3. Darstellung Berechnung Rechtsberatungskosten:

3.1. Verfahren GZ 23:

Wie Punkt 2.1 zu entnehmen ist, sind die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Prozess GZ 23 angefallen sind, als Werbungskosten abzugsfähig.

3.1.1. Rechtsberatungskosten 1995: (siehe BE GZ RV/0285-W/03)

3.1.2. Rechtsberatungskosten 1996: (siehe BE GZ RV/0285-W/03)

3.1.3. Rechtsberatungskosten 1997:

Verfahren GZ 23 (netto)		S 229.067,22
-Anzahlung 1995	Punkt 2.1	-S 50.000,00
- Anzahlung 1996	Punkt 2.1	-S 25.297,60
Werbungskosten 1997		S 153.769,62

3. 2. Verfahren GZ 24 und GZ 6 :

Wie Punkt 2 zu entnehmen ist, sind die Kosten, die in dem Zusammenhang mit den Verfahren GZ 24 und GZ 6 im Jahr 1997 angefallen sind, aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten.

Kosten Verfahren GZ 24 (netto)	Punkt 2.2	S 17.899,00
Kosten Verf. GZ 6 (netto)	Punkt 2.2.	S 70.948,00
Summe		S 88.847,00
abzüglich Kostenersatz zu Verf. GZ 24	Punkt 2.3	-S 36.467,12
Summe Anschaffungsnebenkosten		S 52.379,88
AfA daher (S 52.379,88 x 1,5%)		S 786,00

4. vorläufige Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO dürfen Abgabenbescheide nur vorläufig erlassen werden, wenn eine "zeitlich bedingte" Ungewissheit über das Bestehen bzw den Umfang der Abgabepflicht besteht.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs.1) beseitigt ist .

Im vorliegenden Fall ist auf Grund einer anhängigen Verfassungsgerichtshofbeschwerde, hinsichtlich der Frage, ob als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen sind, der Bescheid vom 5. Mai 2000 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 vorläufig erlassen worden.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 2002, ZI 99/15/0152 ist diese Ungewissheit weggefallen und somit ist der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 unter einem endgültig zu erlassen.

Darstellung der Berechnung:

1. Einkommensteuer für das Jahr 1995:

P-Gasse 16 Einzelvermietung Überschuss d. WK:	lt. Erkl.	S -57.750,00
+ Rechtsberatungskosten	lt. Pkt 2 der BE	S +50.000,00
+ AfA	lt. Pkt 1 der BE	S +18.750,00
- Halbjahres-AfA lt. VwGH	lt. Pkt 1 der BE	-896,25
Summe Überschuss der WK P-Gasse Einzel	lt. BE	S 10.103,75
Einkünfte V+ V M-G 21	wie FA	S 66.189,60
P-Gasse 16 (HG R&M)	wie FA	S 36.434,00
Einkünfte aus V+V 1995		S 112.727,35

2. Einkommensteuer für das Jahr 1996:

P-Gasse Einzelvermietung	lt. Pkt 2	S 0,00
P-Gasse HG lt F-Verf.	lt. BE (GZ -RV/0285-W/03)	S 36.630,00
Einkünfte aus V+V 1996		S 36.630,00

3. Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Einnahmen lt. Erklärung:		S 235.746,00
--------------------------	--	--------------

Werbungskosten laut Erklärung	S 666.049,57	
Änderungen auf Grund der BE:		
Korrektur Rechtsberatungskosten	S -242.616,62	
sofort abzugsfähige Rechtsberatungskosten	S 153.769,62	
aktivierungspflichtige Anschaffungsnebenkosten (AfA)	S 786,00	
Korrektur Gerichtsgebühren	S -14.566,40	
anerkannte Gerichtsgebühren	S 11.193,60	
Korrektur AfA vom Gebäudeanteil	S -78.900,00	
AfA von den Anschaffungskosten	S 55.200,00	
Summe WK lt. BE		S 550.915,77
Einkünfte aus V+V P-Gasse 16 (Alleineigentum)		S -315.169,77
Einkünfte aus HG R&M lt. FA		S 15.270,00
Summe Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1997		S -299.899,77

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter in ATS und 4 Berechnungsblätter in €

Wien, 31. Juli 2003