

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Schärding betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1989 und Einkommensteuer und Gewerbesteuer für das Jahr 1990 entschieden:

Die Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 1989** wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den **Gewerbesteuerbescheid 1989** wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 1990** wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1990	Einkommen	254.944,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Steuer (z.B. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer)	55.568,00 S 0,00 S
				55.568,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				4.038,28 €

Der Berufung gegen den **Gewerbesteuerbescheid 1990** wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1990	Gewerbeertrag	548.628,00 S	Gewerbesteuer	76.243,00 S
ergibt folgende festgesetzte Gewerbesteuer				5.540,79 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordent-liches 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 Ent-scheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erklärte in den Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1989 und 1990 für sein Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988). Der erklärte Verlust für die Berufungsjahre 1989 und 1990 betrug im Jahr 1989 S - 1.986.169,00 und im Jahr 1990 Schilling (S) - 3.195.536,00. Im Jahr 1991 erklärte der Bw. ua den Verkauf einer Liegenschaft mit Adresse Sim/D in W und einen Gewinn von S 802.281,00.

Das Finanzamt Schärding führte die Veranlagung für die Jahre 1989 und 1990 zunächst erklärungsgemäß, aber gemäß § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) **vorläufig** durch (Bescheide für 1989 vom 11.09.1992, Bescheide für 1990 vom 12.11.1992).

Als weiteres Unternehmen betrieb der Bw. in diesem Zeitraum eine Baufirma und zwar die Firma NHT GmbH.

Vorgeschichte

Der Bw. hat bereits in den Jahren 1984 bis 1988 die Voraussetzungen für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllt.

Grundsätzlich stellen bei einem gewerblichen Grundstückshandel alle Liegenschaften **Umlaufvermögen** dar. Die Jahre 1984 bis 1988 wurden einer Betriebsprüfung (Bp) unterworfen. Dabei wurde eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durchgeführt. Die rechtliche Würdigung des Finanzamtes wurde im Zuge des Berufungsverfahrens und einer Verwaltungsgerichtshofbeschwerde (Verwaltungsgerichtshof (VwGH) 5.8.1993, 93/14/0057) bestätigt.

Vom Finanzamt Schärding wurde vom 19.04.1994 bis 29.05.1995 eine weitere Betriebsprüfung für die Jahre 1989 bis 1992 durchgeführt. Die Einkünfte des Bw. wurden den Einkunftsarten Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet.

Zu den Berufungsjahren 1989 und 1990

In den eingereichten Bilanzen 1989 bis 1992 sind die Liegenschaften noch laufend als Anlagevermögen mit Aufwendungen für die Absetzung für Abnutzung bilanziert worden. Dies wurde von der Betriebsprüfung korrigiert.

Ziel des Unternehmens bis zum Ende dieses Prüfungszeitraumes im Jahr 1992 war der Ankauf von Liegenschaften und deren Weiterveräußerung entweder im Ganzen oder in Teilen zB als Eigentumswohnungen. Als Umlaufvermögen waren jene Objekte zu behandeln, die zum Zwecke der Weiterveräußerung erworben wurden. Dies traf im Zeitpunkt des Erwerbes auf alle Liegenschaften zu. Das Verhältnis der Erlöse aus den Verkäufen zu den Mieteinnahmen betrug 87.000.000,00 S zu 10.000.000,00 S. Die zwischenzeitige Vermietung der Liegenschaften trat jedenfalls in den Hintergrund und war auch dadurch verursacht, dass bestehende Mietverträge einem sofortigen Verkauf entgegenstanden. Die Gebäude wurden einschließlich den durchgeführten Dachgeschoßausbauten und Instandsetzungsarbeiten zu 100% fremdfinanziert. Diese Kosten betreffend Dachgeschoßausbauten und Teile der Instandsetzungsarbeiten etc. stellten nachträgliche aktivierungspflichtige Anschaffungskosten dar und waren für die Herstellung der Verkaufsfähigkeit der Wohnungen und Gebäude erforderlich.

Von der Betriebsprüfung wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1989 mit S 1.118.485,00, für 1990 mit S 17.145.411,00, für 1991 mit S – 18.677.191,00 und für 1992 mit S 4.602.733,00 errechnet. Das Einkommen betrug im Jahr 1989 S 1.466.847,00, 1990 S 17.493.773,00, 1991 S – 18.327.191,00 und 1992 durch den Verlustabzug S 0,00.

Die Betriebsprüfung erstellte die neuen Bescheide für die einzelnen Kalenderjahre 1989 bis 1992 entsprechend dem Besprechungsprogramm bzw. den Änderungen während der Schlussbesprechung – siehe Betriebsprüfungsbericht (Bp-Bericht) vom 28.06.1995, ABNr. XXX/1994. Die für die einzelnen Jahre ergangenen vorläufigen Abgabenbescheide wurden bis 1990 durch

die Betriebsprüfung für **endgültig** erklärt, die Abgabenbescheide für die Jahre ab 1991 wurden auch nach der Betriebsprüfung **vorläufig** veranlagt.

Der Bw. erhab gegen den Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheid 1989 vom 05.07.1995 Berufung und zwar richtete sich sein Begehren darauf, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens unzulässig gewesen sei, weil sein Unternehmen ständig geprüft worden wäre und alle Vorgänge betreffend Umbauten und Instandhaltungsaufwendungen auch durch die Prüfung bei seiner Firma NHT GmbH bekannt gewesen seien (siehe Zurückweisungsbescheid vom 22.07.2004), weiters hätten sich die von ihm eingestellten Rückstellungen (RSt) bei Abrechnung der laufenden Bauvorhaben in den späteren Jahren 1992 bzw. 1993 als richtig erwiesen, sodass die Streichung nicht gerechtfertigt gewesen sei und es hätten wohl auch Rückstellungen eingestellt werden müssen, die darauf Bedacht nehmen, dass ihm der Vorsteuerabzug für die aktivierungspflichtigen Instandhaltungen, die als nachträgliche Anschaffungskosten qualifiziert wurden, gestrichen wurde.

Für das Jahr 1990 erhab der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheid vom 05.07.1995 mit folgender Begründung:

Er bestreite die Veranlagung des Verkaufes des Objektes Sim/D im Jahr 1990. Es werde klar in einer Zusatzvereinbarung festgehalten, dass das Objekt bis 28.02.1991 auf seine Kosten und Gefahr fertig zu stellen war. Es sei auch ein Zivilgerichtsverfahren zwischen ihm und der RRB AG unter der Zahl 14 CG XX/94 V RRB AG anhängig, wo als Datum für den Eigentumswechsel der 28.02.1991 bzw. nach einer Fristverlängerung der 30.06.1991 angegeben sei. Der Bw. bestreite nicht die in Tz 19 des Betriebsprüfungsberichtes getroffenen Feststellungen, dass die ausdrückliche Regelung der Übergabe der Liegenschaft mit 01.10.1990 laut Kaufvertrag vereinbart war, dass die Mietenverrechnung laut Mietzinsliste nur bis 30.09.1990 erfolgt sei und dass mit 01.10.1990 die Hausverwaltung auf ein Hausverwaltungsbüro übergegangen sei. Es sei zwar richtig, dass der Wechsel in der Hausverwaltung dem Eigentümerwechsel gedient habe, aber dies bedeute sachverhaltsmäßig nichts für die Übergabe der Liegenschaft oder die Eigentumsverhältnisse.

Wenn die durch die Prüfer vorgenommene Periodenverschiebung aber rechtens sei, dann wolle er auch die mit diesem Verkauf in Zusammenhang stehenden Aufwendungen aus Zinsen in Höhe von S 1.412.000,00 und das Honorar des Rechtsanwaltes in Höhe von S 348.000,00 im Jahr 1990 und nicht 1991 berücksichtigt haben.

Weiters sei die Bildung einer Forderung in Höhe von S 2.316.503,50 aus Tz 19 und 33 des Bp-Berichtes gegenüber der Käuferin unrichtig angesetzt, da er diesen Betrag wegen der

dreijährigen Verjährungsfrist und wegen des Ausschlusses von Haftungen im Kaufvertrag für Steuerschulden nicht mehr bei der Käuferin geltend machen könne. Der Betrag sei daher als Aufwand in der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Weiters könne es nicht zulässig sein, dass die Prüfer die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung absprechen. Er habe zwischen seiner Baufirma, der NHT GmbH, und seinem Einzelunternehmen pauschal abgerechnet, was laut ÖNorm zulässig sei, daher gebe es keine Stunden- und Materialaufzeichnungen. Die diversen Gutschriftenbelege lagen bei der Prüfung vor und seien von den Prüfern auch kopiert worden.

Die Betriebsprüfung habe die Rückstellungen für seine Haftungen außer Acht gelassen, was auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen seinen Firmen nicht richtig sei. Er habe auch extra eine Bestätigung von der Volksbank Sch diesbezüglich vom 02.03.1995 beigebracht. Diese Haftungen seien entweder bei seinem Einzelunternehmen zu berücksichtigen oder ihm bei der Einkommensteuer als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.7.1996 wurde die Berufung gegen die Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide 1989 als unbegründet abgewiesen. Mit Schreiben vom 22.8.1996 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31.07.1996 wurde der Berufung gegen den Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheid teilweise stattgegeben und die Aufwendungen aus den Zinsen und den Rechtsanwaltskosten wurden 1990 berücksichtigt. Alle übrigen Punkte wurden abgewiesen. Mit Schreiben vom 6.8.1996 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 29.09.1995 wurde bereits vor den Berufungsvorentscheidungen nochmals die Meinung der Betriebsprüfung zu den Berufungspunkten eingeholt, die außer in den Punkten zum Zinsenabzug und zum Abzug der Rechtsanwaltskosten bei der Meinung laut dem Besprechungsprogramm und dem Betriebsprüfungsbericht geblieben ist.

Mit Vorlageantrag vom 28.08.1996 legte das Finanzamt die Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Begehr vor, dass die Berufungen im Sinne der Betriebsprüfung abzuweisen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei den Berufungen sind folgende Fragen strittig:

Für das Jahr 1989 ist die Frage zu klären, ob nicht aus der nur teilweisen Anerkennung der Vorsteuern in den Jahren 1992 und 1993 diese nicht anerkannten Teile bereits ab 1989 als Rückstellungen im Sinne der Periodenrichtigkeit anzuerkennen wären.

Für das Jahr 1990 ist sowohl bei der Einkommensteuer als auch bei der Gewerbesteuer berufungsgegenständlich, ob die Veräußerung der Liegenschaft Sim/D zu einer Gewinnverwirklichung 1990 oder erst 1991 geführt hat, ob bei der Verschiebung der Veräußerung der Liegenschaft Sim/D vom Jahr 1991 ins Jahr 1990 nicht auch die mit dieser Veräußerung entstandenen Aufwendungen 1990 zu berücksichtigen wären, ob die von der Bp als Forderung an die RRB AG ausgewiesene Vorsteuer in Höhe von S 2.316.503,50 im Jahr 1995 noch eine Forderung sein kann oder nicht bereits als Aufwand anzusehen wäre, ob die Rückstellungen für die diversen Haftungen des Bw. berücksichtigt wurden.

Auf Grund des durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde unter Berücksichtigung der anlässlich der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen, der Aktenlage und der Berufungsbegründung folgender Sachverhalt festgestellt:

Zur Berufung gegen die Wiederaufnahme der Einkommen- und Gewerbesteuer 1989 wird auf den Zurückweisungsbescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 22.07.2004 verwiesen.

Zur Berufung gegen die Einkommen- und Gewerbesteuer 1989:

Die Firma NHT GmbH hat Bauleistungen für die diversen Gebäude der hier gegenständlichen Einzelfirma des Bw. ausgeführt. In den Jahren ab 1989 wurden vom Bw. Teilrechnungen betreffend diverse Bauleistungen als sofort abziehbare Instandhaltungsaufwendungen geltend gemacht. Die Verrechnung dieser Teilleistungen von der Firma NHT GmbH an das Einzelunternehmen des Bw. erfolgte **ohne** Umsatzsteuer. Mit Belegdatum vom 31.12.1993 wurden vom Bw. an die NHT GmbH **Gutschriften mit der gesamten Umsatzsteuer** für alle bisher erhaltenen Bauleistungen ausgestellt. Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung wurde unter der Fahne zehn (X) in diese Gutschriftenabrechnungen Einsicht genommen. Aus diesen Gutschriften wurde die gesamte Umsatzsteuer als Vorsteuer vom Bw. geltend gemacht.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde ein überwiegender Teil der Vorsteuern für diese "Instandhaltungsaufwendungen" für nicht abzugsfähig erklärt, da diese Bauleistungen mit den unecht steuerbefreiten Grundstücksumsätze nach § 6 Ziffer 9 a Umsatzsteuergesetz 1972 (UStG 1972) in engem Zusammenhang stehen. Diese Betrachtung ist richtig, da diese nachträglichen Aufwendungen dazu dienten, die Gebäude in einen für eine Veräußerung attraktiven Zustand zu versetzen. Diese Aufwendungen sind richtigerweise von der Betriebsprüfung zum Teil als

aktivierungspflichtig auf die einzelnen Gebäude angesehen worden und auf den jeweiligen Gebäudebuchwert aktiviert worden – siehe Tz 27 bis 30 Bp-Bericht.

Grundsätzlich ist für diesen aktivierungspflichtigen Anteil der "Instandhaltungsaufwendungen" auch die darauf entfallende Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig, sondern ebenfalls wie der Aufwand selbst, auf den Gebäudebuchwert zu aktivieren. Nur für den Teil aus diesen Bauleistungen, die in unmittelbaren Zusammenhang mit den umsatzsteuerpflichtigen Mietumsätzen standen, wurde von der Betriebsprüfung die Vorsteuer als Reparaturen der Häuser anerkannt.

Der Bw. beantragte in seiner Berufung die Einstellung von Rückstellungen für diese nicht anerkannten Teile der Vorsteuern ab dem Jahr 1989 im Sinne einer Periodenrichtigkeit.

In rechtlicher Hinsicht ist der vorliegende Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Da der überwiegende Teil der Vorsteuer aus diesen Baurechnungen nicht abzugsfähig ist, würde diese Vorsteuer – wäre sie bereits in den Teilrechnungen verrechnet worden - beim hier vorliegenden Grundstückshandel des Bw. grundsätzlich zuerst auf den Gebäudebuchwert zu aktivieren sein und erst bei der Ausbuchung des Restbuchwertes bei einer Veräußerung aufwandswirksam.

Bei Rückstellungen handelt es sich um Passivposten für noch ungewisse aber wahrscheinliche Aufwendungen in der Zukunft. Diese Aufwendungen müssen ihre wirtschaftliche Begründung in der Periode der Rückstellungsbegründung haben. Eine Rückstellung stellt eine Vorsorge für **künftige sofort abzugsfähige Aufwendungen dar**. Für künftige Aufwendungen, die **aktivierungspflichtig** sind, ist die Bildung einer Rückstellung **unzulässig**. Dies ergibt sich daraus, dass ansonsten die allgemeine Aktivierungspflicht und die Bestimmungen über die Abschreibung für Abnutzung beim abnutzbaren Anlagevermögen bzw. die Abschreibung eines Restbuchwertes beim Ausscheiden von Umlaufvermögen unterlaufen würden, da eine Rückstellung bereits im Jahr ihrer Dotierung aufwandswirksam würde.

Sonstiges zum Jahr 1989:

Im "Instandhaltungsaufwand" befanden sich teilweise in den einzelnen Jahren auch Rückstellungen für "Instandhaltungen", die aber von der Betriebsprüfung anerkannt und auf die Gebäudebuchwerte aktiviert wurden – siehe Tz 27 bis 30 Bp-Bericht.

Zu den sonstigen in den Jahresabschlüssen als Rückstellungen bezeichneten Beträgen ist auszuführen, dass in Punkt 16 des Besprechungsprogrammes der Betriebsprüfung diverse Rückstellungen unter Punkt 16 a (RSt Vorjahre), b (RSt Firma NHT GmbH) und c (RSt Banken)

behandelt wurden. Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.05.1995 ist ersichtlich, dass von der Betriebsprüfung nur der Punkt 16 a laut Besprechungsprogramm aufrechterhalten wurde und die Punkte 16 b und c entfallen sind. Die Auswirkung ist darin ersichtlich, dass Tz 40 des Betriebsprüfungsberichtes nur die Dotierung der Rückstellungen aus Punkt 16 a korrigiert (1989 werden S 473.168,00 und 1990 werden S 444.211,00 zugerechnet).

Das Entfallen der Punkte 16 b und c bedeutet, dass die steuerliche Behandlung dieser Sachverhalte so verbleibt, wie sie der Bw. in seinem Jahresabschluss zum 31.12.1992 behandelt hat und zwar als Rückstellung Banken (Konto 3701) und als Rückstellung für NHT (Konto 3702). Das bedeutet, dass diese Rückstellungen von der Betriebsprüfung **anerkannt** wurden und sich auch **gewinnmindernd** ausgewirkt haben.

Hingegen stammt diese Aufdotierung für die Rückstellungen Vorjahre (und zwar in Tz 40 1989 der Betrag von S 473.168,00 und für 1990 S 444.211,00) aus rückgestellten Beträgen, die schon bereits ab 1984 dh in der Vorbetriebsprüfung für die Jahre 1984 bis 1988 mangels betrieblichem Zusammenhang mit dem gewerblichen Einzelunternehmen des Bw. nicht anerkannt wurden. Dies wurde auch im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 5.8.1993, 93/14/0057 bestätigt. Diese Rückstellungen standen nicht mit den laufenden Bauvorhaben ab 1989 in Zusammenhang.

Da die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989 unverändert bleiben, ändert sich auch der Gewerbesteuerbescheid 1989 nicht.

Zur Berufung gegen die Einkommen- und Gewerbesteuer 1990

Zur Veräußerung der Liegenschaft (Grundstück mit Gebäude) Sim/D :

An entscheidungsrelevanten Unterlagen wurden vorgelegt:

Der Kaufvertrag (Fax vom 05.10.1990 von RA Dr. E), eine Vereinbarung (Fax von RA Dr. Fr) und ein Schreiben von RA Dr. E an die Volksbank Sch vom 16.1.1991 und die Aussage des Bw. in der Berufung, dass beim Gericht für ZRS Wien unter der Aktenzahl 14 CG XX/94 V RRB AG gegen N. ein Verfahren anhängig ist.

Der Bw. hat als Verkäufer an die RRB AG als Käuferin die Liegenschaft in W, Sim/D, verkauft.

In Punkt II bis V des **Kaufvertrages** steht ua.:

"Punkt II: Der Verkäufer verkauft und übergibt die sub I. näher bezeichneten Liegenschaften an die Käuferin und diese kauft und übernimmt diese, sodass sie zur Gänze Eigentümerin dieser Liegenschaften ist.

Punkt III: "Der einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis beträgt S 43.000.000,00.

Der von den Vertragsteilen bestellte Treuhänder Dr.E bestätigt,

a) den gesamten Kaufpreis mit dem unwiderruflichen Treuhandauftrag entgegengenommen zu haben, diesen an den Verkäufer ohne jedweden Abzug samt den tatsächlich angewachsenen Zinsen ab Vertragsunterfertigung auszufolgen, sobald ihm der vom Verkäufer beglaubigt unterfertigte Kaufvertrag, sowie ein Rangsordnungsbeschluss für die beabsichtigte Veräußerung mit einer Restlaufzeit von zumindest 11 Monaten vorliegt sowie sämtliche zu Lastenfreistellung erforderlichen Löschungsquittungen vorliegen, wobei im Zeitpunkt der Auszahlung keine dem Inhalt dieses Vertrages widersprechende grundbürgerliche Eintragung vorliegen darf;

Punkt IV: Übergabestichtag ist der 1. 10. 1990. Mit diesem Tage gehen Gefahren und Zufall, sowie Nutzen und Vorteile, welche mit dem Besitz der kaufgegenständlichen Liegenschaft verbunden sind, auf die Käuferin über.

Punkt V.: Der Verkäufer haftet dafür, dass die freien Bestandflächen in bezugsfertigem Zustand und die vermieteten Flächen in ordnungsgemäßen, der vermieteten Kategorie entsprechenden Zustand sind.

Der Verkäufer haftet jedoch dafür, dass die Liegenschaft frei von allen bücherlichen und außerbücherlichen Lasten in das Eigentum der Käuferin übergeht. Der Verkäufer haftet weiters dafür, dass an den Liegenschaften niemandem irgendwelche nicht aus dem Grundbuch ersichtlichen Rechte zustehen, insbesondere nicht solche, die kraft Gesetzes auch dann Dritten gegenüber wirken, wenn sie nicht im Grundbuch eingetragen sind, wie Gebühren und Abgabengrundstücke und öffentlich rechtliche Verpflichtungen, sowie auch dafür, dass die-selben nicht streitverfangen sind."

Als zweites Schriftstück gibt es zwischen den Kaufvertragsparteien die zusätzliche **Verein-barung**:

"Unter einem wurde ein Kaufvertrag über die vorgenannte Liegenschaft abgeschlossen. Herr Ing. N (= der Verkäufer) verpflichtet sich, gemäß dem beiliegenden Befund vom 3. 10. 1990 die gesamte Liegenschaft bis Ende Februar 1991 in dem dem beiliegenden Befund festgehaltenen Umfang fertig zu stellen. Die Käuferin verpflichtet sich weiters, binnen weiterer

4 Wochen, somit bis längstens Ende März 1991 die Abnahme durchzuführen. Zur Sicherstellung dieser Verpflichtung übergibt Ing. N der RRB AG eine Bankgarantie über S 4.000.000,00."

Im Schreiben von RA Dr.E vom 16.1.1991 ersucht dieser die Bank, bei der das Anderkonto für den Kaufpreis eröffnet wurde, um Überweisung der Beträge, die die Lastenfreistellung ermöglichen sollten und um die Überweisung des Restbetrages an den Bw. als restlichen Kaufpreis.

Laut Aussage des Bw. wurde beim Landesgericht für ZRS in W ein Gerichtsverfahren anhängig, wo auch der Käufer, die RRB AG, den Eigentumswechsel der Liegenschaft mit 28.02.1991 angab.

Im Akt befinden sich zwei Grundbuchsäuszeuge: einer datiert vom 18.10.1990, in dem noch der Bw. als Eigentümer der Liegenschaft und unter der Zahl 49XX/1990 die Anmerkung der Rangordnung für die Veräußerung bis 04.10.1991 und diverse Kreditlasten im C-Blatt aufscheinen. Daraus ist fest zu stellen, dass die Anmerkung der Rangordnung der Veräußerung am 05.10.1990 eingetragen worden sein muss, da der Bescheid nur ein Jahr Gültigkeit hat. Ein zweiter Grundbuchsäuszug ist datiert mit 07.08.1991, in dem die RRB AG als Eigentümerin eingetragen ist und zwar im Rang 49XX/1990 der Rangordnungsanmerkung und laut Kaufvertrag vom 16.11.1990, ohne Lasten im C-Blatt.

Festgestellt wurde, dass sich die Liegenschaft im Zeitpunkt der Kaufvertragserrichtung im Zustand des Umbaues befand. Der Bw. hatte mit seiner Firma NHT GmbH begonnen, das Gebäude um- bzw. auszubauen. Laut Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 29.09.1995 (Veranlagungsakt 1990 Seite 49) war ein Teil der Wohnungen fertig umgebaut, ein Teil der Wohnungen war im Altzustand und ein Teil der Wohnungen war in Bau und dieser Bau war bis 28.02.1991 abzuschließen.

Aus den Unterlagen geht hervor, dass der Kaufvertrag über die Liegenschaft am 05.10.1990 und am 16.11.1990 von den Vertragsparteien unterzeichnet wurde. Der Kaufpreis der Liegenschaft in Höhe von S 43.000.000,00 beinhaltete den Wert der umgebauten und fertig gestellten Liegenschaft.

Durch die zusätzliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien über die Fertigstellung der gesamten Liegenschaft zum 28.02.1991 wurde der Übergabezeitpunkt für die Liegenschaft neu vereinbart und ab 28.02.1991 bis Ende März 1991 festgelegt.

Bereits vor diesem Zeitpunkt, aber auch im Jahr 1991, liegt hier im Sachverhalt die durchgeführte Lastenfreistellung des Grundbuchs durch die Anweisung vom 16.01.1991 des Treu-

händers Dr. E an die Bank, die Bankverbindlichkeiten auf der Liegenschaft aus dem hinterlegten Kaufpreis zu begleichen. Da dem Bw. als Verkäufer ebenfalls zu diesem Zeitpunkt der Kaufpreisrest ausgehändigt wurde, ist davon auszugehen, dass sich zu diesem Zeitpunkt in den Händen des Treuhänders Dr. E bereits alle für das Grundbuch notwendige verbücherungsfähigen Urkunden (wie beglaubigter Kaufvertrag, Rangordnungsbescheid für die Veräußerung und die Lastenfreistellungsurkunden) befanden.

Aus diesem zeitlichen Ablauf ist klar ersichtlich, dass der Bw. erst im Jahr 1991 den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft Sim/D zu realisieren hat. Es war die tatsächliche Übergabe der fertig gestellten Liegenschaft ab 28.02.1991 vereinbart und es ist von einer alle Voraussetzungen umfassenden wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Käufers ebenfalls erst ab diesem Zeitpunkt auszugehen.

In rechtlicher Hinsicht ist der Verkauf der Liegenschaft Sim/D wie folgt zu beurteilen:

Die Anmerkung der Rangordnung (§ 53 ff Grundbuchgesetz (GBG)) dient zur vorläufigen Sicherung eines grundbürgerlichen Ranges. Dies wird ein Eigentümer insbesondere dann erwirken, wenn er die Absicht hat, demnächst seine Liegenschaft zu veräußern oder zu belasten. Er erhält einen Rangordnungsbescheid, der nur in einfacher Ausfertigung ausgestellt wird und nur ein Jahr Gültigkeit hat. Innerhalb dieses Zeitraumes kann in diesem vorgemerkt Rang nur derjenige eingetragen werden, der diesen Bescheid vorlegt dh erhält der Käufer der Liegenschaft den Rangordnungsbescheid, so ist er dagegen gesichert, dass ihm ein zweiter Käufer mit der Eintragung zuvorkommt.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 24 Abs. 1 BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung der Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften: unter anderem werden nach § 24 Abs. 1 lit d BAO Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an einem Wirtschaftsgut können auseinander fallen, wenn bereits ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer sowohl die positiven Befugnisse, wie Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung, als auch die negativen Befugnisse, etwa den dauerhaften Ausschluss von der Einwirkung auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer ausüben kann (VwGH vom 26.3.2003, 97/13/0052).

Die Gewinnrealisierung im Steuerrecht ist vom handelsrechtlichen Realisationsprinzip, das eine Ausformung des Vorsichtsprinzips bedeutet, beherrscht. Nach diesem Prinzip dürfen Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie am Abschlussstichtag (=Bilanzstichtag) verwirklicht sind – vgl § 201 Abs. 2 Z 4 lit a Handelsgesetzbuch (HGB). Der Grundsatz der Gewinnrealisierung bedeutet, dass ein Gewinn erst dann im Rechnungswesen ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen Umsatz realisiert ist.

In der Bilanz darf eine Forderung erst dann angesetzt werden, wenn ihr der Charakter eines Wirtschaftsgutes zukommt. Dies ist dann der Fall, wenn der Realisationsakt (bei Lieferungen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, bei sonstigen Leistungen Erbringung der vereinbarten Leistung) erfüllt ist dh wenn die Lieferung oder Leistung tatsächlich erbracht ist.

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern – wie hier im Sachverhalt bei einer Liegenschaft - kommt es erst dann zu einer Gewinnverwirklichung, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Vorauszahlungen des Abnehmers bzw. des Zahlungsverpflichteten haben auf die Gewinnrealisierung keinen Einfluss.

Ein Verfügungsgeschäft - wie die Übergabe einer Sache – ist nur dann wirksam, wenn es in Ausführung eines gültigen Kaufvertrages, Tauschvertrages, Schenkungsvertrages usw. vollzogen wird, der den wirtschaftlichen Grund der Verfügung enthält.

Am 01.10.1990 ist zwar textlich ein Übergabestichtag im Kaufvertrag für die Liegenschaft Sim/D vereinbart, aber zu diesem Zeitpunkt war der Kaufvertrag noch von keiner der Parteien unterzeichnet, sodass dieser Übergabezeitpunkt mangels eines gültigen Titelgeschäftes zu diesem Zeitpunkt nicht in Frage kommt. Die Übergabe der Liegenschaft und deren Annahme wurden erst in der zusätzlichen Vereinbarung festgelegt, da der Käufer ja eine fertig gestellte Liegenschaft erwerben wollte. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass der Kaufpreis inklusive dem Wert des Umbaues vereinbart wurde.

Es wird dem Bw. geglaubt, dass im Zivilrechtsstreit zwischen ihm und der RRB AG die RRB AG als Eigentumsübergang den 28.02.1991 angab, da dies eben der gemeinsame Vertragswille war.

Da zwischen der Unterzeichnung des Kaufvertrages und dem Bilanzstichtag 31.12.1990 keinerlei sonstige Verfügung über den Kaufgegenstand getroffen wurde, ist der Bw. als Verkäufer zu diesem Bilanzstichtag zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft geblieben. Es kann daher 1990 noch zu **keiner** Gewinnverwirklichung aus dem Kaufvertrag kommen, weil der Käufer bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft hatte. Mangels Fertigstellung der Liegenschaft kann

er diese weder uneingeschränkt gebrauchen, mangels wirtschaftlicher Verfügungsmacht kann er die Liegenschaft bis zum 31.12.1990 weder belasten, noch rechtsgültig weiterveräußern, noch kann er den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Gebäude gültig ausschließen.

Nicht entscheidungsrelevant ist, dass die Hausverwaltung mit 1.10.1990 eingesetzt wurde und dass dem Käufer die Mieteinnahmen zugerechnet wurden. Im Gegenzug wurden nämlich dem Verkäufer ab Vertragsunterzeichnung die Zinsen für den Kaufpreis zugerechnet. Weder die Mietenzurechnung, noch die Zinsenzurechnung ändern irgendetwas an der wirtschaftlichen Stellung der Vertragsparteien zur Liegenschaft in diesem Zeitpunkt. Es handelt sich hier nur um eine Einkünftezurechnung aus einem Anwartschaftsrecht beider Parteien.

Mit dem Kaufvertrag und der zusätzlichen Vereinbarung ist als Vertragswillen deutlich, dass die Käuferin die gesamte Liegenschaft nach Fertigstellung und Umbau ab 28.02.1991 bis Ende März 1991 übernehmen wollte, da der Kaufpreis bereits diese Umbau- und Fertigstellungsarbeiten beinhaltete.

Nicht entscheidungsrelevant ist die Tatsache, dass der Liegenschaftskäufer im Grundbuch auf den Rang der Anmerkung der Veräußerung eingetragen wird. Diese Eintragung auf diesen Rang bedeutet nicht, dass der Käufer datumsmäßig rückwirkend Eigentum erworben hat. Die Anmerkung gibt nur die Sicherheit den Grundbuchsstand für den neuen Eigentümer in einem bestimmten Rang herstellen lassen zu können.

Es sind daher im **Jahr 1990** bei den Änderungen beim Gebäude Sim/D nur die aktivierungspflichtigen Instandhaltungsaufwendungen auf den Buchwert zu aktivieren und der von der Betriebsprüfung vorgenommene Verkauf ist rückgängig zu machen und im Jahr 1991 zu belassen – siehe Beilage 1/UFS zum Gebäudebuchwert und 2/UFS zur Mehr-Weniger-Rechnung.

Da es erst 1991 zu einer Gewinnrealisierung aus diesem Liegenschaftsverkauf kommt, sind auch die angefallenen Aufwendungen (Zinsen in Höhe von S 1.412.000,00 und Aufwand Rechtsanwalt S 348.000,00) wieder dem Jahr 1991 zuzuordnen.

Durch die Neuberechnung ergeben sich für das Jahr 1990 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S – 93.418,00. Die Gewerbesteuer wird mit einer Rückstellung in Höhe von S 76.243,00 angepasst. Das Einkommen für das Jahr 1990 beträgt S 254.944,00 (€ 18.527,50).

Zur Überrechnung der anteiligen Vorsteuer an den Käufer der Liegenschaft:

Gemäß § 12 Abs. 14 UStG 1972 ist normiert: " *Liefert ein Unternehmer nach § 6 Z 9 lit a steuerfrei ein Grundstück und ist aus diesem Grunde ein Vorsteuerabzug nach Abs. 3 ausgeschlossen oder eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Abs. 10 bis 12 vorzunehmen, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung den von Vorsteuerabzug ausgeschlossenen oder auf Grund einer Berichtigung geschuldeten Betrag – soweit er auf die Lieferung des Grundstückes entfällt – gesondert in Rechnung zu stellen.*"

Von der Betriebsprüfung wurde in Tz 19 des Bp-Berichtes die abziehbare Vorsteuer für die Liegenschaft Sim/D berechnet und der nichtabzugsfähige Teil für das Jahr 1990 mit S 2.316.503,50 ermittelt. Da der Verkauf der Liegenschaft jetzt in das Jahr 1991 fällt ist eine Neuberechnung dieser Vorsteuerkorrektur mit neuen Zehntel durchzuführen.

Da die Bescheide 1991 vorläufig veranlagt sind, ist es Sache des Finanzamtes die Korrekturen für 1991 neu zu berechnen, da der Unabhängige Finanzsenat nur über die Berufungsjahre 1989 und 1990 absprechen kann.

Zu den sonstigen Berufungspunkten 1990:

Die übrigen Ausführungen des Bw. in der Berufung beinhalten keine konkreten Hinweise auf weitere Beschwerdepunkte. Der Punkt der Betriebsprüfung Ordnungsmäßigkeit der Buchführung listet einige Mängel auf, führt aber für den Bw. zu keinen abgabenrechtlichen Konsequenzen, da die Prüfer die Besteuerungsgrundlagen weder voll- noch teilgeschätzt haben und auch den allfälligen Verlustvortrag nicht versagt haben.

Weiters wurden als Rückstellungen die Rückstellung für die Firma NHT GmbH im Jahr 1992 mit S 4.125.00,00 und die Rückstellung für die Bankverbindlichkeiten ebenfalls für das Jahr 1992 in Höhe von S 14.808.411,00 von der Betriebsprüfung anerkannt. Dies ist daraus ersichtlich, dass in der Schlussbesprechung diese beiden Punkte entfallen sind, was bedeutet, dass sie so geblieben sind, wie sie der Bw. in seinem Rechenwerk behandelt hat. Im Verlust 1992 aus der Gewinn- und Verlustrechnung des Bw. in Höhe von S 228.678,00 sind diese Positionen ja bereits als Aufwand berücksichtigt. Von der Betriebsprüfung wurden in Tz 44 im Bp-Bericht von diesem Betrag von S 228.678,00 ausgehend die Zu- und Abrechnungen nach Bp vorgenommen.

Alle Beilagen sind integrierender Bestandteil der Berufungsentscheidung.

Auf Grund der gesamten Ausführungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1/UFS Gebäudebuchwert Sim/D, 2/UFS Mehr-Weniger-Rechnung, je 2 Berechnungsblätter zur Einkommensteuer und Gewerbesteuer 1990 in Schilling und Euro

Linz, 22. Juli 2004