



GZ. RV/1886-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Ing. Mag. Walter Stingl KG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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**

Der Bw hat mit Kaufvertrag vom 8.8.1994 zur Hälfte einen Bruchteil von 8584/19224 einer Liegenschaft in Wien erworben. Erwerber der anderen Hälfte des Bruchteils war WB. Mit dem Ankauf des Liegenschaftsanteiles war das alleinige Nutzungsrecht an dem teilweise bestand-freien rückwärtigen Trakt (Hoftrakt) und dem Werkstättentrakt des auf der Liegenschaft errichteten Hauses verbunden. Der anteilige, auf den Bw entfallende Anteil der Anschaffungs-kosten betrug 2.171.000 S. Mit Kaufverträgen vom 27.12.1994, 29.5.1995, 9.8.1995 und 29.8.1995 veräußert der Bw (ebenso wie WB) insgesamt einen Bruchteil von 1281/19224. Der Veräußerungserlös (insgesamt 2.450.000 S) floss dem Bw im Jahr 1995 zu.

Bei den genannten, vom Bw in den Jahren 1994 und 1995 verkauften Anteilen handelt es sich um vier unvermietete Wohnungen. Die übrigen Wohnungen wurden bzw werden vermietet.

Ein im Akt aufliegendes Verkehrswertgutachten ermittelt den Verkehrswert des dem Bw (und WB) gehörenden Hof- und Werkstättentraktes des auf der Liegenschaft errichteten Hauses mit insgesamt 7.453.000 S. Darin werden die Freiflächen (unvermietete Wohnungen) mit 15.000 S pro m<sup>2</sup>, die gebundenen Flächen (vermietete Wohnungen) mit 3.000 S pro m<sup>2</sup> und die übrigen Flächen (Keller, Werkstatt und Dachboden) mit 1.000 S pro m<sup>2</sup> bewertet. Basis der Bewertung ist lt Verkehrswertgutachten ausschließlich die Nutzfläche. Bei der Bewertung nach Nutzfläche ist der Grundanteil im jeweiligen Quadratmeterpreis enthalten (vgl Seite 7 des Verkehrswertgutachtens).

Bei der Ermittlung seines Einkommens für das Jahr 1995 brachte der Bw bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte als anteilige Anschaffungskosten den gemeinen Wert lt Verkehrs-wertgutachten zum Ansatz, wodurch sich jeweils ein Spekulationsverlust (Überschuss der Werbungskosten) ergab. Dabei berechnete er den Ankaufswert des auf ihn entfallenden Hälfteanteils entsprechend dem Verkehrswertgutachten durch Multiplikation des Verkehrs-wertes (15.000 S) mit der jeweiligen Quadratmeteranzahl (dividiert durch 2). ZB ergibt sich der Ankaufswert der Wohnung Top 14 wie folgt:  $30 \text{ m}^2 \times 15.000 \text{ S} : 2 = 225.000 \text{ S}$ .

Der Bw ermittelte somit die (negativen) Spekulationseinkünfte wie folgt:

Angaben in S	Top 14	Top 21/22	Top 27/28	Top 29/30
Quadratmeter	30 m <sup>2</sup>	78,44 m <sup>2</sup>	82,63 m <sup>2</sup>	79 m <sup>2</sup>
Verkaufserlös	250.000,--	700.000,--	800.000,--	700.000,--
<i>Ankaufswert lt Gutachten</i>	225.000,--	588.300,--	619.725,--	592.500,--
Sanierung und anteilige Kosten	<b>36.772,72</b>	<b>124.265,81</b>	<b>189.468,08</b>	<b>112.476,35</b>
Verlust	-11.772,72	-12.565,81	-9.193,08	-4.976,35

Das Finanzamt erließ einen erklärungskonformen Einkommensteuerbescheid, in welchem keine Spekulationseinkünfte zum Ansatz kamen.

Dieser Einkommensteuerbescheid wurde in weiterer Folge von der Finanzlandesdirektion gemäß § 299 Abs 1 lit b und Abs 2 BAO wegen unrichtiger Sachverhaltsfeststellung und Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Zur Begründung führte die Finanzlandesdirektion aus, der Bw habe zu Unrecht die sich aus dem Verkehrswertgutachten ergebenden (fiktiven) Ankaufswerte anstelle der nach Ansicht der Finanzlandesdirektion zutreffenderweise zum Ansatz zu bringenden anteiligen Anschaffungskosten herangezogen. Laut Finanzlandesdirektion errechneten sich die Spekulationseinkünfte richtigerweise tatsächlich wie folgt:

Angaben in S	Top 14	Top 21/22	Top 27/28	Top 29/30	Summe
jeweiliger Bruchteil	129	333	355	335	
anteiliger Veräußerungserlös	250.000	700.000	800.000	700.000	
<i>anteilige Anschaffungskosten</i>	<i>65.251</i>	<i>168.440</i>	<i>179.568</i>	<i>169.451</i>	
Sanierung und anteilige Kosten	<b>36.773</b>	<b>124.266</b>	<b>189.468</b>	<b>112.476</b>	
	147.976	407.294	430.964	418.072	<b>1.404.306</b>

Nach Ergehen des Aufhebungsbescheides erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid, in welchem es die Spekulationseinkünfte entsprechend den Ausführungen im Aufhebungsbescheid festsetzte und zur Begründung auf diesen Aufhebungsbescheid verwies.

Gegen diesen neuen Einkommensteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung. In seiner Berufung verweist der Bw dabei auf seine gegen diesen Aufhebungsbescheid erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Gegen diesen Aufhebungsbescheid erhob der Bw, wie bereits erwähnt, Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. In dieser Beschwerde brachte er im Wesentlichen vor, die Ermittlung der anteiligen Anschaffungskosten durch aliquote Aufteilung des Kaufpreises nach dem Verhältnis der auf die einzelnen Wohnungen entfallenden Nutzwertbruchteile sei nicht sachgerecht. Die Liegenschaftsanteile seien beim Ankauf sowohl mit Nutzungsrechten an freistehenden Wohnungen als auch mit Nutzungsrechten an vermieteten Wohnungen verbunden gewesen. Der Ankauf sei jedoch ausschließlich auf Grund der Tatsache erfolgt, dass die vier freistehenden Wohnungen einen entsprechenden höheren Wert dargestellt hätten als jene Wohnungen, die mit Mietrechten belastet seien und somit auf längerer Zeit nicht verwertet werden

könnten. Der Ankauftspreis habe sich zum Großteil auf diese freien, wesentlich wertvolleren, weil verwertbaren Wohnungen bezogen.

In seinem Erkenntnis vom 31.5.2000, 97/13/0223, wies der Verwaltungsgerichtshof diese Beschwerde als unbegründet ab. In der Sache sprach er jedoch aus, der Bw sei damit im Recht, wenn er bei objektiv nachvollziehbarer Mischpreisbildung für die Anschaffungskosten einer Liegenschaft den Ansatz aliquoter Anschaffungskosten nach Maßgabe des Flächenschlüssels bei der Veräußerung von Liegenschaftsteilen zur Erfassung einer Wertsteigerung iSd von Spekulationsgeschäften nach § 30 EStG 1988 als unzutreffend erachte. Er übersehe jedoch bei der von ihm geforderten Aufteilung der Anschaffungskosten der Liegenschaft nach dem Verhältnis der Verkehrswerte, dass dabei jedenfalls auch iSd § 30 Abs 4 EStG 1988 ein Bezug zu den tatsächlichen Anschaffungskosten herzustellen sei. Entsprechend der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits (vgl VwGH 20.2.1998, 96/15/0086) habe demnach eine Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der unterschiedlich wertvollen Liegenschaftsteile zu erfolgen. Die der Abgabenerklärung des Bw zugrunde liegende Ermittlung der Spekulationseinkünfte des Bw nehme nur auf den m<sup>2</sup>-Preis des Verkehrswertes der Freifläche in Höhe von 15.000 S laut Verkehrswertgutachten Bedacht, ohne eine Gesamtverkehrswertrelation herzustellen (das Gutachten weise einen Verkehrswert der Liegenschaft von insgesamt 7.453.000 S aus) und in diesem Verhältnis eine Aufteilung der tatsächlichen Anschaffungskosten von 2.171.000 S auf die veräußerten Liegenschaftsanteile vorzunehmen. Dadurch, dass das Finanzamt der Berechnung des Bw bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides gefolgt sei, habe es den Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt unrichtig festgestellt, sodass die Bescheidaufhebung durch die Finanzlandesdirektion im Ergebnis jedenfalls berechtigt gewesen sei.

Nach Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshof richtete das Finanzamt an den Bw einen Vorhalt, in welchem es im einzelnen darstellte, wie nach dessen Auffassung die dem Erkenntnis entsprechende Ermittlung der Anschaffungskosten der einzelnen Wohnungen zu erfolgen habe. Dabei errechnete das Finanzamt zunächst den prozentuellen Anteil des Verkehrswertes der einzelnen verkauften Wohnungen zum Verkehrswert der gesamten Liegenschaft und wendete diesen Prozentsatz danach auf den vom Bw für die Liegenschaft entrichteten Gesamtkaufpreis an. ZB Top 14:  $30 \text{ m}^2 \times 15.000 \text{ S} = 450.000 \text{ S}$ ,  
 $450.000 \text{ S} : 7.453.000 \text{ S} \times 100 = 6,04 \%$ ,  $2.171.000 \text{ S} \times 6,04 \% = 131.128 \text{ S}$

Angaben in S                      Verkehrswert 7.453.000 / prozentueller Verkehrswert

Top 14	450.000	= 6,04%
Top 21/22	1.176.600	= 15,79%
Top 27/28	1.239.450	= 16,63%
Top 29/30	1.185.000	= 15,90%

Die Anschaffungskosten für Bw und WB betrugen 4.342.000 (= 2.171.000 x 2). Daraus ergeben sich folgende Kostenanteile:

		lt Erklärung	lt Bescheid	<b>lt BVE</b>
Top 14	(6,04 %)	225.000	65.251	<b>131.129</b>
Top 21/22	(15,79 %)	588.300	168.440	<b>342.801</b>
Top 27/28	(16,63 %)	619.725	179.568	<b>361.037</b>
Top 29/30	(15,90 %)	592.500	169.451	<b>345.189</b>

Beabsichtigt sei, die bisher berücksichtigten anteiligen Anschaffungskosten durch die fettgedruckten Beträge (lt BVE) zu ersetzen. Sofern der Bw nicht einverstanden sei, möge er ein nochmaliges Sachverständigengutachten vorlegen, welches dem vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebenen Aufteilungsmodus Rechnung trage.

Nach mehreren Fristerstreckungsanträgen (worin der Bw mitteilte, dass er mit der vom Finanzamt vorgeschlagenen Berechnungsmethode nicht einverstanden sei) teilte der Bw folgendes mit:

“Bezüglich des vorgeschlagenen Berechnungsmodus darf ich auf die beiliegende Zusammenstellung verweisen, die hinsichtlich des Grundanteiles mit Ihrem Vorschlag konform geht.

Gemäß der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes hat ‚eine Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der unterschiedlich wertvollen Liegenschaftsteile zu erfolgen‘, wobei eine entsprechende ‚Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits‘ zu berücksichtigen ist.

Dieser Rechtsauffassung wurde nunmehr dahingehend entsprochen, dass der Gebäudeanteil für die Freifläche sehr wohl in Höhe der Marktpreise laut Gutachten [...] angesetzt werden, die Anteile für Grund und Boden im prozentuellen Verhältnis der Verkehrswerte gemäß Vorhalt aufzuteilen sind.

Nachgewiesenermaßen wurden vor Veräußerung der Wohnungseigentumsanteile seitens der Steuerpflichtigen Sanierungsaufwendungen getätigt, welche anteilmäßig zu berücksichtigen sind. Auf die Werte und Aufstellungen in der Erklärung darf ich verweisen.

Ich bitte demnach auf Basis des beigegeführten Berechnungsblattes die Veranlagung vorzunehmen."

Das genannte, beiliegende Berechnungsblatt hat folgenden Inhalt:

Verkehrswert ATS 7.453.000,00/prozentueller Verkehrswert, lt Vorhalt:

Top 14	ATS	450.000	=	6,04%
Top 21/22	ATS	1.176.600	=	15,79%
Top 27/28	ATS	1.239.450	=	16,63%
Top 29/30	ATS	1.185.000	=	15,90%

Die Anschaffungskosten für Bw und WB betrugen ATS 4.342.000,00 (2 x ATS 2.171.000,00).

Daraus ergeben sich folgende Kostenanteile:

		Lt Vorhalt	davon	lt Erkl. excl.	Summe	ant San.	AKo gesamt	Vkfs.Erl.	Spek. Gew.
		FA	20 %	San.Ko.	AKo excl.	Ko. etc.			
			Grd.Ant.	davon 80 %	San.Ko.	lt. Erkl.			
Top 14	(6,04 %)	131.129	26.226	180.000	206.226	36.773	242.999	250.000	7.001
Top 21/22	(15,79 %)	342.801	68.560	470.640	539.200	124.266	663.466	700.000	36.534
Top 27/28	(16,63 %)	361.037	72.207	495.780	567.987	189.468	757.455	800.000	42.545
Top 29/30	(15,90 %)	345.189	69.038	474.000	543.038	112.476	655.514	700.000	44.486
		1.180.156	236.031	1.620.420	1.856.451	462.983	2.319.434	2.450.000	<b>130.566</b>

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

Als Einkünfte iSd § 30 EStG 1988 sind gemäß dessen Abs 4 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Fall der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem den Berufungsfall betreffenden, bereits mehrfach genannten Erkenntnis vom 31.5.2000, 97/13/0223, ausgeführt hat, ist bei der Aufteilung der Anschaffungskosten der Liegenschaft nach dem Verhältnis der Verkehrswerte jedenfalls auch

iSd § 30 Abs 4 EStG 1988 ein Bezug zu den tatsächlichen Anschaffungskosten herzustellen. Entsprechend der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits hat demnach eine Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der unterschiedlich wertvollen Liegenschaftsteile zu erfolgen (vgl dazu auch Lenneis, Höhe der Anschaffungskosten bei anteiliger Liegenschaftsveräußerung, SWK-Heft 3, S 49 ff in seinem abschließenden Berechnungsbeispiel). Die der Abgabenerklärung zu Grunde liegende Ermittlung der Spekulationseinkünfte des Bw nimmt nur auf den m<sup>2</sup>-Preis des Verkehrswertes der "Freifläche" in Höhe von 15.000 S laut dem Sachverständigengutachten Bedacht, ohne eine Gesamtverkehrswertrelation herzustellen (das Gutachten weist einen Verkehrswert der Liegenschaft von insgesamt 7,453.000 S aus) und in diesem Verhältnis eine Aufteilung der tatsächlichen Anschaffungskosten von (auf den Bw entfallenden) 2,171.000 S auf die veräußerten Liegenschaftsanteile vorzunehmen.

Anders als in der Vorhaltsbeantwortung behauptet hat der Verwaltungsgerichtshof nicht gefordert, eine entsprechende ‚Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits‘ zu berücksichtigen. Der Verwaltungsgerichtshof hat vielmehr ausgesprochen, dass entsprechend der Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits eine Aufteilung der gesamten Anschaffungskosten der Liegenschaft im Verhältnis der Verkehrswerte der unterschiedlich wertvollen Liegenschaftsteile zu erfolgen hat.

Wie diese Aufteilung nach Ansicht des Finanzamtes vorzunehmen ist, hat das Finanzamt in seinem Vorhalt vom 8.8.2000 dargestellt.

Der Bw ist den im Vorhalt zum Ansatz gebrachten Prozentsätzen (Top 14 – 6,04 %, Top 21/22 – 15,79 %, Top 27/28 – 16,63 % und Top 29/30 – 15,90 %) in seiner Vorhaltsbeantwortung nicht entgegengetreten. Der unabhängiger Finanzsenat sieht auch keinen Anlass, von den im Vorhalt dargestellten Prozentsätzen abzuweichen, zumal diese einer rechnerischen Überprüfung standhalten.

Der Bw hat jedoch in seiner Vorhaltsbeantwortung seinen eigenen (abweichenden) Berechnungen eine Aufteilung der Anschaffungskosten in 20 % Grund und Boden laut diesen Prozentsätzen sowie 80 % Gebäude entsprechend dem Verkehrswertgutachten zu Grunde gelegt, wobei er für Grund und Boden selbst die im Vorhalt genannten Prozentsätze heranzog.

Eine Aufteilung in Grund und Boden einerseits sowie in Gebäude andererseits ist jedoch im Berufungsfall weder sachlich geboten, noch wurde dies, entgegen den Behauptungen in der

Vorhaltsbeantwortung, vom Verwaltungsgerichtshof gefordert. Vielmehr hat eine Aufteilung der Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen.

Es ergibt sich damit folgende Berechnung:

Angaben in S	Top 14	Top 21/22	Top 27/28	Top 29/30	Summe
jeweiliger Prozentsatz	6,04%	15,79%	16,63%	15,90%	
anteiliger Veräußerungserlös	250.000	700.000	800.000	700.000	
<i>anteilige Anschaffungskosten</i>	<i>131.129</i>	<i>342.801</i>	<i>361.037</i>	<i>345.189</i>	
Sanierung und anteilige Kosten	<b>36.773</b>	<b>124.266</b>	<b>189.468</b>	<b>112.476</b>	
Spekulationsgewinn	82.098	232.933	249.495	242.335	<b>806.861</b>

Dem Berufungsbegehren war daher teilweise stattzugeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 10. Februar 2004