jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/1/24 2003/13/0118

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.01.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §28;
BAO §32;
EStG 1988 §23 Z1;
EStG 1988 §30 Abs2 Z1;
EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde des H in W, vertreten durch Wolf Theiss Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Schubertring 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. April 2003, Zl. RV/2258-W/02, betreffend Einkommensteuer für 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum als Gesellschafter-Geschäftsführer verschiedener Immobilien-Unternehmen und bis 1994 als selbständiger Immobilien-Makler tätig. Zwischen 1992 und 1995 kaufte er verschiedene Liegenschaftsanteile in Wien und verkaufte bestimmte Anteile davon wieder. Nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen im angefochtenen Bescheid handelt es sich dabei um folgende Vorgänge:

"Datum des Ankaufes

Liegenschafts-adresse

EZ

Erworbene Anteile

Datum der Verkäufe

Verkaufte Anteile

25.11.1992

L- gasse

a

350/10000

15.12.1992

350/10000

16.08.1993

E- gasse

b

486/1037

23.09.1993

05.10.1993

09.03.1994

25.06.1997

126/1037

125/1037

108/1037

127/1037

16.04.1993

H-gasse

c

1/1

11.05.1993

28.05.1993

03.06.1993

09.05.1994

13. 12.1994

01.10.1996

27.08.1998

89/1055

36/1055

130/1125

66/1055

88/1055

100/ 1055

130/1027

02.11.1995

L- straße

d

119/3500

19.02.1996

22.02.1996

05.03.1996

40/3500

40/3500

39/3500"

In seinem Bericht vom 1. September 2000 über eine beim Beschwerdeführer durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1995 bis 1998 hielt der Prüfer unter Tz 16 "gewerblicher Grundstückshandel" fest, der Beschwerdeführer habe ab 1992 neben seiner Maklertätigkeit auf Provisionsbasis mit dem An- und Verkauf von Grundstücken begonnen. Die Ankäufe seien fast gänzlich mit Fremdkapital finanziert worden. Durch einen entsprechenden Zinsendienst seien selten Überschüsse erzielt worden. 1995 und 1996 sei es durch einen raschen Abverkauf der Grundstücke gelungen, die auflaufenden Zinsen möglichst gering zu halten, woraus sich Überschüsse ergeben hätten, die der Beschwerdeführer als Spekulationsgewinn erklärt hätte. Der Prüfer stellte fest, dass in den Jahren 1997 und 1998 zwei Dachgeschosswohnungen veräußert worden seien, die bei der Ermittlung der jeweiligen Spekulationsergebnisse außer Ansatz geblieben seien. Für die Dachgeschosswohnung in der E.-Gasse habe der Beschwerdeführer 1997 einen Verkaufserlös von 6,000.000 S erzielt, was nach Abzug der Anschaffungskosten in Höhe von 4,195.625 S einen Überschuss von 1,804.375 S ergebe. Die Dachgeschosswohnung in der H.-Gasse habe 1998 einen Verkaufserlös von 5,350.000 S erbracht, was nach Abzug der Anschaffungskosten von 3,744.350 S einen Überschuss von 1,605.650 S ergebe. Auf Grund der hohen Fremdkapitalquote, der großen Dichte von An- und Verkäufen sowie des Fehlens einer eindeutigen Trennung der beruflichen und der persönlichen Verflechtungen betrachte der Prüfer die Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerblichen Grundstückshandel. Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, bei diesen beiden Wohnungen handle es sich um notwendiges Privatvermögen des Unternehmers und für diese Wohnungen sei die "Hauptwohnsitz-Befreiung" anzuwenden. Diese Argumentation gehe nach Ansicht des Prüfers ins Leere, weil die Wohnungen Umlaufvermögen darstellten und der Hauptwohnsitz mindestens zwei Jahre ab Abschluss des Wohnungseigentumsvertrages und erfolgter Parifizierung gegeben sein müsse. Aus dem Vertrag über den Verkauf der Dachgeschosswohnung E.-Gasse und Erhebungen bei der Magistratsabteilung 37 (Baupolizei) gehe hervor, dass die Parifizierung (Nachtragsparifizierung wegen umfangreicher Um- und Ausbauarbeiten) und die Erteilung der Benützungsbewilligung erst am 6. Juni 1997, also unmittelbar vor dem Verkauf am 25. Juni 1997 erfolgt sei. Schon deshalb sei die beanspruchte "Hauptwohnsitz-Befreiung" zu versagen. Hinsichtlich der Dachgeschosswohnung H.- Gasse würde sich ein ähnliches Bild zeigen. Die Fertigstellung der Deckeninstandsetzungsarbeiten im Bereich des gesamten Dachgeschosses sei erst im Oktober 1997 erfolgt, erst rund ein dreiviertel Jahr vor der Veräußerung der betreffenden Wohnung. Die zweijährige Benützung als Hauptwohnsitz sei bei weitem nicht erreicht worden. Ein "Parifizierungsbescheid" sei nicht vorgelegt worden.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen insoweit und setzte mit Bescheiden vom 17. und 24. Oktober 2000 die Einkommensteuer für die Streitjahre 1997 und 1998 dementsprechend fest.

Dagegen berief der Beschwerdeführer mit der Begründung, dass es sich "nicht um einen gewerblichen Grundstückshandel handelt, da in sieben Jahren lediglich drei Objekte gekauft und verkauft" worden seien. Die "Wohnsitzbefreiung gemäß § 30 EStG" sei unabhängig davon anzuwenden, wie oft der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz verlegt habe.

Im weiteren Verwaltungsverfahren legte der Beschwerdeführer einen mit 24. April 2003 datierten Schriftsatz der belangten

Behörde vor, worin er ausführte:

Wohnung E.-Gasse:

Er übermittle einen Wohnungseigentumsvertrag samt Parifizierung aus dem Jahr 1991 mit Nachträgen vom 7. Oktober 1992 und 6. Juli 1993. Diese Wohnung (Eigentumswohnung-Rohdachboden) sei vom Beschwerdeführer am 23. September 1993 erworben worden. Nach dem unmittelbar nachfolgenden Dachbodenausbau sei der Beschwerdeführer laut gleichzeitig vorgelegter polizeilicher Meldung am 11. Februar 1994 eingezogen. Am 12. Juli 1996, mehr als zwei Jahre nach dem Bezug der Wohnung, habe der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in die H.-Gasse verlegt, weil sich in der Zwischenzeit seine persönlichen Verhältnisse (Kinderwunsch) verändert hätten und die Dachgeschosswohnung in der E.-Gasse nicht kindergerecht ausgebaut gewesen sei. Die Argumentation betreffend Nachtragsparifizierung wegen Umbauarbeiten und Erteilung der Benützungsbewilligung ändere nichts am tatsächlich verwirklichten Sachverhalt, weil bekannterweise in vielen Fällen nachträgliche Änderungen im Nutzungswert von Wohnungen erfolgten und in den meisten Fällen baupolizeiliche Benützungsbewilligungen lange nach dem tatsächlichen Bezug der Wohnungen erteilt würden.

Wohnung H.-Gasse:

Der Beschwerdeführer lege einen Wohnungseigentumsvertrag samt Parifizierung "der Jahre 1993 bis 1995" vor, woraus ersichtlich sei, dass seit 1995 Wohnungseigentum bestanden habe. Darüber hinaus seien die Deckeninstandsetzungsarbeiten, welche der Prüfer mit Oktober 1997 datiert habe, laut einem vorgelegten "Abnahmebefund" am 23. Oktober 1995 fertiggestellt gewesen. Der tatsächliche Ausbau der Wohnung sei im ersten Halbjahr 1996 erfolgt. Unmittelbar nach Fertigstellung habe der Beschwerdeführer aus den erwähnten Gründen seinen Wohnsitz in die H.-Gasse verlegt. Sein erstes Kind sei am 31. Jänner 1998 geboren worden. In der Folge habe sich seine Lebensgefährtin dazu entschlossen, in eine ihr gehörige Wohnung zu übersiedeln, weshalb der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz aus der H.-Gasse verlegt und die Eigentumswohnung veräußert habe.

Die Wohnung, die dem Steuerpflichtigen als Hauptwohnsitz diene, stelle notwendiges Privatvermögen dar und könne nicht dem betrieblichen Umlaufvermögen zugeordnet werden. Die Voraussetzungen der "Hauptwohnsitz-Befreiung" nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 seien erfüllt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens und nach allgemeinen rechtlichen Ausführungen zum gewerblichen Grundstückshandel führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe in vier Anschaffungsvorgängen von 1992 bis 1995 Anteile an Wohnhäusern erworben. Diese Anteile habe er in fünfzehn getrennten Veräußerungsvorgängen als Wohnungen im Zeitraum von 1992 bis 1998 veräußert. Im Einzelnen habe er Anteile an einem Haus in der L.-Gasse am 25. November 1992 erworben und am 15. Dezember 1992 wieder verkauft. Die Anteile am Objekt in der E.- Gasse habe er am 16. August 1993 erworben und in vier getrennten Veräußerungsvorgängen wieder verkauft. Die ersten beiden Verkäufe seien unmittelbar nach dem Ankauf, nämlich am 23. September und am 5. Oktober 1993 (top 4 und top 5) erfolgt, der dritte Verkauf sei ca. ein halbes Jahr später und der letzte Verkauf am 25. Juni 1997 - nämlich hinsichtlich der in Rede stehenden Dachbodenwohnung - erfolgt. Die Finanzierung sei im Wesentlichen mit Fremdkapital durchgeführt worden. Der Beschwerdeführer habe die Wohnungen "parifiziert" und anschließend abverkauft, wobei die (Nachtrags)parifizierung der 1997 verkauften Dachgeschosswohnung wegen umfangreicher Um- und Ausbauarbeiten erfolgt und die Benützungsbewilligung erst am 6. Juni 1997 erteilt worden sei. Das Objekt H.-Gasse habe der Beschwerdeführer am 16. April 1993 erworben und dieses im Wesentlichen mit Fremdkapital finanziert. Anschließend habe er das Objekt parifiziert und die Eigentumswohnungen veräußert. Es habe sich um sieben voneinander getrennte Verkaufsvorgänge gehandelt. Der erste Verkauf habe am 11. Mai 1993, wenige Tage nach dem Ankauf, stattgefunden, der zweite Verkauf sei unmittelbar nach dem Ankauf schon am 28. Mai 1993, der dritte Verkauf eineinhalb Monate nach dem Ankauf und der vierte Verkauf etwa ein Jahr nach dem Ankauf erfolgt. Am 13. Dezember 1994 habe der Beschwerdeführer eine weitere Veräußerung durchgeführt und am 1. Oktober 1996 einen sechsten Verkauf. Der siebente Verkauf am 27. August 1998 habe die andere in Rede stehende Dachgeschosswohnung betroffen. Schließlich habe der Beschwerdeführer bezüglich des Objektes L.-Straße am 2. November 1995 Anteile erworben, wobei es sich um drei Wohnungen im Miteigentum gehandelt habe, bei denen bis zur vertraglich zugesicherten Begründung von Wohnungseigentum dem Käufer das ausschließliche und übertragbare Nutzungs- und Verwertungsrecht an den Wohnungen zugekommen sei. Die Finanzierung sei ebenfalls im Wesentlichen mit Fremdkapital erfolgt. Am 19. Februar 1996 habe der Beschwerdeführer mit dem Abverkauf begonnen, am 22. Februar 1996 weitere Anteile veräußert und am 5. März 1996 die restlichen Anteile verkauft.

Nach der Art der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit liege ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Der Beschwerdeführer gehe planmäßig vor und erwerbe Anteile oder ganze Objekte, um sie sofort in Form von Wohnungen zu verkaufen. Die Verkäufe würden unmittelbar nach dem Ankauf beginnen. Bei den Wohnungen handle es sich angesichts der trotz einer beschränkten Umschlagbarkeit von Immobilien kurzen Zeit zwischen An- und Verkauf um Umlaufvermögen. Dass die Käufe fast ausschließlich mit Fremdkapital finanziert worden seien, stelle ein weiteres Indiz für den gewerblichen Grundstückshandel dar. Im Vordergrund stehe daher die Verwertung und nicht die Verwaltung des Liegenschaftsvermögens. Zusätzlich parifiziere der Beschwerdeführer im Regelfall die Anteile und räume anschließend Nutzungsvereinbarungen ein, setze also zusätzlich wertsteigernde Maßnahmen und könne so seine Gewinne maximieren, weil für Eigentumswohnungen oder parifizierte Anteile oder für Wohnungen mit gesonderter Nutzungsvereinbarung unter vertraglicher Verpflichtung oder Absicht zur Begründung von Wohnungseigentum weit höhere Preise zu erzielen seien als für schlichte Miteigentumsanteile. Somit stünden vier Ankaufsvorgängen fünfzehn Verkaufsvorgänge gegenüber, die in nicht einmal sechs Jahren durchgeführt worden seien und woraus der Beschwerdeführer insgesamt 38 Millionen S an Gesamterlös erzielt habe. Auch weise die belangte Behörde darauf hin, dass der Beschwerdeführer als Immobilienmakler mit Grundstücksgeschäften vertraut sei und eine berufliche Nähe "dazu" aufweise, was auch für gewerblichen Grundstückshandel spreche.

Der Umstand, dass der Beschwerdeführer kurz in den in Rede stehenden zwei Dachgeschosswohnungen gewohnt habe, würde diese Wohnungen keineswegs zu Privatvermögen werden lassen. Diese Wohnungen seien "genauso einzubeziehen". Der Ankauf dieser Anteile sei ebenso und gleichzeitig mit den anderen Anteilen erfolgt, mit dem Ziel, sie wieder zu verkaufen. Dass diese Wohnungen zwischen An- und Verkauf saniert oder nutzbar gemacht worden seien, ändere daran nichts. Die Wohnungen seien mit Gewinn verkauft worden, was ihre Einbeziehung in den gewerblichen Grundstückshandel evident mache. Der Beschwerdeführer irre, wenn er die Einbeziehung dieser Wohnungen deshalb als denkunmöglich ansehe, weil es sich um notwendiges Privatvermögen handle. Beim notwendigen Privatvermögen handle es sich nämlich um Wirtschaftsgüter, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienten. Eigentumswohnungen würden einem gewerblichen Grundstückshändler eben nicht zur privaten Bedürfnisbefriedigung dienen, sondern seien grundsätzlich Betriebsvermögen, weil der Handel mit Grundstücken bzw. Anteilen daran Gegenstand des gewerblichen Grundstückshandels sei. Dass die beiden Dachgeschosswohnungen erworben, saniert und nach kurzer Zeit mit Gewinn verkauft worden seien, sei unbestritten. Gerade darin bestehe ein gewerblicher Grundstückshandel. In der "Behaltezeit" würden die Objekte, die das Umlaufvermögen des Grundstückshändlers darstellten, in der Regel naturgemäß genutzt, entweder zur Vermietung oder eben zur Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses. Von dieser Nutzung seien die "Kerntätigkeiten" des gewerblichen Grundstückshändlers, nämlich der An- und Verkauf unter Lukrierung von Wertsteigerungen, eventuell eine Sanierung, unabhängig. Ob kurzfristig ein Wohnsitz während der kurzen Behaltezeit in einem oder mehreren der zum Betriebsvermögen gehörenden Objekte begründet werde, sei irrelevant. Nur wenn eine Wohnung gekauft oder geerbt würde und darin "auf lange Sicht" ein Wohnsitz begründet werde, würde diese Wohnung in den Grundstückshandel nicht "einbezogen" werden, weil der Ankauf aus privaten Gründen erfolge.

Da ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, seien keine Spekulationseinkünfte gegeben. Die angestrebte "Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 EStG" wäre im Übrigen nicht zu gewähren, selbst wenn die beiden Dachgeschosswohnungen als Privatvermögen qualifiziert würden. Hinsichtlich der Dachgeschosswohnung in der E.-Gasse stelle die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer nach seinem Vorbringen den Wohnsitz am 12. Juli 1996 in die Wohnung H.-Gasse verlegt habe. Die Veräußerung der Dachgeschosswohnung in der E.-Gasse sei jedoch annähernd ein Jahr später am 25. Juni 1997 erfolgt. Der Hauptwohnwohnsitz müsse aber auch unmittelbar vor der Veräußerung (Vertragsabschluss) bestanden haben; nur die ausschließliche Selbstnutzung solle begünstigt sein. Bezüglich der Dachgeschosswohnung in der H.-Gasse halte die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer das gesamte Objekt am 16. April 1993 erworben und anschließend parifiziert habe. Seit 1995 bestehe Wohnungseigentum. Die Deckeninstandsetzungsarbeiten seien dem Beschwerdeführer zufolge am 23. Oktober 1995 fertiggestellt worden. Der Beschwerdeführer habe jedoch erst am 12. Juli 1996 seinen Hauptwohnsitz in diese Wohnung verlegt. Der Hauptwohnsitz müsse aber grundsätzlich bei der Anschaffung begründet werden, weshalb es im Beschwerdefall bei dieser Wohnung an der geforderten Voraussetzung fehle, sodass die Hauptwohnsitz-Befreiung auch hier nicht zur Anwendung gelangen könne.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der vor ihm gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 22. September 2003, B 841/03-3, abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, für den "Überschuss" aus dem Verkauf von zwei Dachgeschosswohnungen in den Jahren 1997 und 1998 nicht der Einkommensteuer unterworfen zu werden.

Gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb diejenigen Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht, sodass solche Grundstücksgeschäfte dann einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum sogenannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen. Ob Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu beantworten ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Februar 2005, 2001/15/0159, vom 13. September 2006,2002/13/0059, und vom 21. September 2006, 2006/15/0118).

Angesichts des von der belangten Behörde gezeichneten Bildes der vom Beschwerdeführer ausgeübten und insoweit nicht bestrittenen Tätigkeit kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie auch auf die beruflichen Berührungspunkte des Beschwerdeführers zum Immobiliengeschäft hinweist (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 99/15/0155, VwSlg. Nr. 7.673/F) und von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen ist.

Strittig ist, ob die beiden in Rede stehenden Dachgeschosswohnungen, in denen der Beschwerdeführer jeweils eine Zeit lang seinen Hauptwohnsitz innehatte, im Zeitpunkt ihrer jeweiligen Veräußerung zum (notwendigen) Betriebsvermögen dieses Grundstückshandels zählten.

Die Ansicht des Beschwerdeführers, mit der Bewohnung als Hauptwohnsitz handle es sich bei einer Eigentumswohnung um notwendiges Privatvermögen, trifft so nicht zu.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2006, 2004/14/0091). Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen, aber auch die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Momente, maßgebend. Das bloß vorübergehende Unterbleiben der Verwendung eines Wirtschaftsgutes steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083). Bei Widmung zur dauerhaften privaten Nutzung ehemals betrieblich genutzter Räumlichkeiten ist eine Entnahme anzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0025).

Denkmöglich wäre, dass eine Wohnung im Eigentum eines gewerblichen Grundstückshändlers von vornherein ausschließlich für private Zwecke erworben wurde und daher im Privatvermögen ist. Genauso wäre denkmöglich, dass die zunächst zum Betriebsvermögen des Grundstückshandels zählende Wohnung dauerhaft einer privaten Nutzung gewidmet und damit dem Betrieb entnommen wird und sodann zum Privatvermögen zählt. Schließlich wäre genauso möglich, dass eine solche Wohnung im Betriebsvermögen bleibt, aber zeitweilig (auch) privat genutzt wird

("Nutzungsentnahme"). Welche der aufgezeigten Möglichkeiten im Beschwerdefall zugetroffen hat, lässt sich an Hand der von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen nicht mit ausreichender Sicherheit sagen, ist für den Beschwerdefall jedoch aus folgenden Gründen nicht ausschlaggebend:

Mit Rücksicht auf den geltend gemachten Beschwerdepunkt stellt sich ausschließlich die Frage ob der "Überschuss" aus dem Verkauf dieser Wohnungen der Einkommensteuer zu unterwerfen war. Die belangte Behörde hat in einer Eventualbegründung ausgeführt, selbst wenn sich die beiden Wohnungen im Privatvermögen des Beschwerdeführers befunden hätten, wären die Überschüsse der Erlöse aus den Verkäufen der in Rede stehenden Wohnungen der Einkommensteuer als Spekulationsgeschäft im Sinn des § 30 EStG 1988 zu unterziehen gewesen. Somit bleibt entscheidungswesentlich, ob die Veräußerungen der in Rede stehenden beiden Dachgeschosswohnungen zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften führten.

Nach den § 29 Z 2 EStG 1988 zählen zu den sonstigen Einkünften des § 2 Abs. 3 Z 7 leg. cit. u.a. Veräußerungsgeschäfte im Sinne des § 30.

Nach § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte bei Grundstücken Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Von der Besteuerung ausgenommen sind nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben.

Die in Rede stehende Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erfordert, dass die Wohnung "seit der Anschaffung" und mindestens "seit zwei Jahren durchgehend" als Hauptwohnsitz gedient hat. Diesem Erfordernis wird dadurch Rechnung getragen, dass die Wohnung unmittelbar vor der Veräußerung oder jedenfalls vor der unmittelbaren Vorbereitung der Veräußerung dem Abgabepflichtigen noch immer als Hauptwohnsitz gedient hat. Sonst hätte die Wohnung nicht "seit mindestens zwei Jahren", sondern "mindestens für zwei Jahre" oder "in einem Zeitraum von mindestens zwei Jahren" als Hauptwohnsitz gedient (vgl. zu einer insoweit vergleichbaren Formulierung in § 10 Abs. 1 KStG 1966 das hg. Erkenntnis vom 13. September 2006,2002/13/0129).

Angesichts der insoweit unbestrittenen Feststellungen der belangten Behörde, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in der Wohnung in der E.-Gasse bis 12. Juni 1996 gehabt, diese Wohnung jedoch erst am 25. Juni 1997, also annähernd ein Jahr später, veräußert hat, ist es für nicht rechtswidrig zu befinden, dass die belangte Behörde den Tatbestand des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 als nicht erfüllt angenommen hat.

Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang, die belangte Behörde habe keine Beweismittel angeführt, dass der Vertragsabschluss tatsächlich am 25. Juni 1997 erfolgt sei. Im Schrifttum sei darüber hinaus durchaus anerkannt, dass eine frühere Aufgabe des Hauptwohnsitzes unschädlich sei, wenn sie aus Anlass der beabsichtigten Veräußerung erfolge (z.B. Beginn konkreter Verkaufsverhandlungen oder Beauftragung eines Maklers). Die belangte Behörde habe aber in keiner Weise ermittelt, was der Anlass der früheren Aufgabe des Hauptwohnsitzes gewesen sei. Darüber hinaus habe sie keinerlei Parteiengehör gewährt.

Die Relevanz der vom Beschwerdeführer behaupteten Verfahrensfehler zeigt er in der Beschwerde mit allgemeinen Beispielen jedoch nicht auf. Er legt nicht dar, welchen Sachverhalt er bei Wahrung des Parteiengehörs vorgetragen hätte und aus welchen tatsächlichen Gründen der Zeitraum von etwa einem Jahr zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung im Beschwerdefall unbeachtlich gewesen wäre.

Hinsichtlich der Dachgeschosswohnung in der H.-Gasse hat die belangte Behörde festgestellt, dass bereits im Jahr 1995 Wohnungseigentum bestanden habe und die "Deckeninstandsetzungsarbeiten" am 23. Oktober 1995 fertiggestellt gewesen seien. Der Beschwerdeführer habe aber erst am 12. Juli 1996 seinen Hauptwohnsitz in diese Wohnung verlegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21. Oktober 2003, 98/14/0047, ausgesprochen, aus der Wortfolge "seit der Anschaffung" in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ergebe sich, dass der Hauptwohnsitz grundsätzlich bei der Anschaffung des Eigenheimes begründet werden müsse.

Der Beschwerdeführer trägt dazu vor, bei Erwerb eines Miteigentumsanteils sei für die "Hauptwohnsitz-Befreiung" der

Zeitpunkt des Abschlusses des Wohnungseigentumsvertrages sowie die erfolgte Parifizierung entscheidend. Mit dieser Auffassung habe sich die belangte Behörde in keiner Weise auseinandergesetzt und in diesem Punkt auch jegliche Ermittlungstätigkeit unterlassen sowie keinerlei Parteiengehör gewährt.

Auch die Relevanz dieses Verfahrensmangels zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, unterlässt er es in der Beschwerde doch darzulegen, welche Arbeiten etwa im Zeitraum von fast neun Monaten zwischen Fertigstellung der Deckeninstandsetzungsarbeiten oder jedenfalls seit Bestehen des Wohnungseigentums im Jahr 1995 bis zur Begründung seines Hauptwohnsitzes am 12. Juli 1996 erforderlich gewesen wären, die ein Bewohnbarmachen der Dachgeschosswohnung ermöglicht und eine frühere Begründung des Hauptwohnsitzes in dieser Wohnung ausgeschlossen hätten.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Jänner 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2003130118.X00

Im RIS seit

23.02.2007

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at