jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/2 99/13/0133

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 02.06.2004

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §30 Abs2 Z2;
EStG 1988 §30 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des G in W, vertreten durch Mag. rer. soc. oec. Dr. Andreas Grassl, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Mahlerstraße 13, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 21. Mai 1999, Zl. RV/340-15/05/97, betreffend Einkommensteuer 1993 und 1995,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Soweit die Beschwerde das Jahr 1995 betrifft, wird das Verfahren eingestellt;

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 10. und 19. Dezember 1990 einen Drittelanteil an einer bebauten Liegenschaft in Wien. Zwei andere Personen erwarben mit dem gleichen Kaufvertrag jeweils die beiden restlichen Drittelanteile an dieser Liegenschaft; der vereinbarte Kaufpreis für die Gesamtliegenschaft betrug S 5,1 Mio. In den darauf folgenden Jahren wurden von den Erwerbern der Liegenschaft Baumaßnahmen am Gebäude mit einem Kostenvolumen von rund S 10,5 Mio. gesetzt. So wurden etwa durch den Ausbau des Dachgeschosses zwei neue Wohneinheiten errichtet und auch in den Untergeschossen durch Anbauten neue Wohnflächen geschaffen. Die im Zuge der Umbauarbeiten geschaffenen Wohnungen des ursprünglich für Vermietungszwecke vorgesehenen Objektes wurden vom Beschwerdeführer und seinen Miteigentümern in den Jahren 1993 bis 1995 sukzessive als Eigentumswohnungen verkauft.

Unter Bezugnahme auf eine Kontrollmitteilung aus einer abgabenbehördlichen Prüfung der

Miteigentümergemeinschaft des Beschwerdeführers wies das Finanzamt ihn mit Schreiben vom 8. Oktober 1996 darauf hin, dass er als Miteigentümer der Liegenschaft Spekulationseinkünfte erzielt habe, in welchem Zusammenhang eine Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1993 ins Auge gefasst und der Beschwerdeführer ersucht werde, in den Abgabenerklärungen für das Jahr 1995 den angefallenen Spekulationsgewinn, dessen Berechnung in einer Beilage mitgeteilt wurde, zu berücksichtigen.

In einer beim Finanzamt am 11. Juli 1997 eingelangten Stellungnahme vom 19. Dezember 1996 brachte der Beschwerdeführer vor, dass im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft das darauf befindliche Gebäude in einem nicht verwendbaren Zustand gewesen sei, was schon aus dem Verhältnis der Anschaffungskosten der Liegenschaft mit dem nicht verwendbaren Gebäude in Höhe von S 5,5 Mio. zu den Aufwendungen zur Herstellung der Verwendbarkeit des Gebäudes in Höhe von S 12,3 Mio. ersichtlich sei. Der auf das Gebäude entfallende Erlösanteil sei demnach keiner Besteuerung zu unterziehen.

Angeschlossen waren dieser Stellungnahme Ablichtungen des Kaufvertrages vom 10. und 19. Dezember 1990 und des Schreibens eines Zivilingenieurs für Bauwesen an die Miteigentümergemeinschaft vom 18. Juni 1997, in welchem bestätigt wurde, dass das von den Baumaßnahmen betroffene Objekt vor Arbeitsbeginn und während der Sanierungs- und Ausbauarbeiten nicht bewohnt und auch nicht bewohnbar gewesen sei. Zu diesem Zeitpunkt sei die komplette Infrastruktur, wie Wasser, Gas und Strom, erneuerungsbedürftig gewesen und ebenso wie der Abwasserkanal erneuert worden. Der Zustand des Objektes habe den Bedingungen des Mietrechtes nicht entsprochen. Im Zuge der Umbauarbeiten für den Einbau der Bäder und Küchen seien die Decken abgebrochen und ausgewechselt und in den nicht unterkellerten Erdgeschossräumen alle Fußbodenaufbauten entfernt worden, um eine effiziente Mauerwerkstrockenlegung durchführen zu können. Die baufälligen Veranden und Balkone seien abgebrochen und an deren Stelle Wohnnutzflächen neu errichtet worden. Von den nun bestehenden 620 m2 Wohnnutzflächen seien durch den Umbau 259 m2 neu geschaffen worden, was eine Vermehrung der ursprünglichen Wohnnutzfläche im Ausmaß von 72 % bedeute.

Das mit der abgabenbehördlichen Prüfung der Hausgemeinschaft des Beschwerdeführers befasst gewesene Prüfungsorgan teilte dem Finanzamt über dessen Ersuchen daraufhin mit, dass das Gebäude im damaligen Zustand entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers benützbar und auch entsprechend vermietet gewesen sei, was sich aus entsprechenden meldebehördlichen Unterlagen erweisen lasse. Das ursprüngliche Gebäude habe aus 10 Wohnungen bestanden, von denen einige im Hinblick auf eine eventuelle Revitalisierung leer gestanden sein dürften. Nach dem Inhalt des Bewertungsaktes sei das Gebäude etwa um die Jahrhundertwende errichtet worden.

Mit Bescheid vom 9. Mai 1997 nahm das Finanzamt das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte für das Jahr 1993 Spekulationseinkünfte unter Einbeziehung des Gebäudeanteils in die Bemessungsgrundlage fest. Mit Bescheid vom 20. Mai 1997 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1995 ebenso unter Einbeziehung von Spekulationseinkünften fest, bei denen der Gebäudeanteil in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurde. In der dem Beschwerdeführer gesondert übermittelten Begründung zu diesen Bescheiden wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 Spekulationsgewinne von selbst hergestellten Gebäuden von der Besteuerung ausnehme, wobei Voraussetzung dafür aber "ein neues oder im Zeitpunkt des Erwerbes unbenützbares Gebäude" sei. Der Beschwerdeführer habe Unbenützbarkeit des erworbenen Gebäudes zwar behauptet, es stünden dem jedoch die Ermittlungsergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung entgegen, wonach meldebehördliche Unterlagen belegten, dass das Gebäude auch im Zeitpunkt des Erwerbes vermietet gewesen und somit benützt worden sei. Solche Meldungen lägen für die Wohnungen Top Nr. 1, 4, 6, 8 und 10 auf; eine weitere Meldung könne einer bestimmten Wohnung nicht zugeordnet werden. Da sechs von zehn Wohnungen bewohnt gewesen seien, sei ein benützbares und tatsächlich auch benütztes Gebäude vorgelegen. Ein verwendbares Gebäude gelte aber auch dann nicht als selbst hergestellt im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988, wenn Herstellungskosten aufgewendet würden, welche die Anschaffungskosten überschritten.

In seiner gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1995 erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass die Auffassung des Finanzamtes mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringen sei. Die Behauptung des Finanzamtes, dass das Gebäude zum Zeitpunkt des Erwerbes vermietet gewesen und daher benützt worden sei, könne schon deswegen nicht den Tatsachen entsprechen, weil im Kaufvertrag über die Liegenschaft ausdrücklich festgehalten worden sei, dass die Verkäufer für die Freiheit des veräußerten Gebäudes von Bestandrechten hafteten. Auch der die Aufsicht führende Architekt habe in seiner schon der Stellungnahme vom

19. Dezember 1996 beigelegten Mitteilung bekannt gegeben, dass das Gebäude vor Arbeitsbeginn nicht bewohnt und während der Sanierungs- und Ausbauarbeiten nicht bewohnbar gewesen sei. Selbst wenn zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft noch Mieter vorhanden gewesen wären, würde dies keinen Schluss darauf zulassen, dass diese Mieter auch für die gesamte Zeit der Bauarbeiten noch geblieben wären, zumal dies im Kaufvertrag ja ausdrücklich ausgeschlossen worden sei. Die Auskunft des Meldeamtes könne nur damit erklärt werden, dass bestimmte Mieter sich nicht abgemeldet hätten. Durch die vom Beschwerdeführer und seinen Miteigentümern veranlassten Baumaßnahmen sei im Übrigen angesichts des Entstehens neuer Wohnnutzfläche von mehr als 72 % ein neues Wirtschaftsgut geschaffen worden, was nach dem Schrifttum "den Spekulationstatbestand mangels Nämlichkeit" ausschließe. Der vorliegende Sachverhalt erweise, dass eine Vermietung des Gebäudes zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft "sowohl aus technischer als auch aus mietrechtlicher Sicht" nicht möglich gewesen und daher ein unbenütztes Gebäude vorgelegen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Unbestritten sei, dass Spekulationseinkünfte vorlägen. Die Höhe der Anschaffungskosten, der Aufwendungen für die Sanierung und die Aufteilung der Anteile auf Grund und Boden einerseits sowie auf das Gebäude andererseits seien gleichfalls unstrittig, heißt es in der Begründung des angefochtenen Bescheides. Strittig sei lediglich die Frage, ob der Gebäudeanteil von den Spekulationseinkünften ausgenommen sei, was auf unterschiedliche Auffassungen vom Begriff "selbstgeschaffenes Gebäude" zurückgehe. Das Finanzamt gehe offensichtlich davon aus, dass ein "selbstgeschaffenes Gebäude" ein neues oder zum Zeitpunkt des Erwerbes unbenützbares Bauwerk voraussetze, wobei das Finanzamt den Begriff "benützbar" offensichtlich dahin auslege, dass das Gebäude bewohnbar oder vermietbar sein müsse. Für eine derartige Auslegung finde sich aber kein Anhaltspunkt, weil der Begriff "verwendbar" dahin auszulegen sei, dass ein "fertig errichtetes" Gebäude und kein Rohbau vorhanden sein müsse. Dass im vorliegenden Fall ein "fertig errichtetes" Gebäude und kein Rohbau vorgelegen sei, werde auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Auf die Frage, ob die Wohnungen zum Erwerbszeitpunkt vermietet oder während der Sanierungsarbeiten unbenützbar gewesen seien, müsse damit nicht mehr eingegangen werden. Die belangte Behörde schließe sich der im Schrifttum vertretenen Rechtsauffassung an, dass ein "selbstgeschaffenes Gebäude" dann nicht vorliege, wenn ein an sich verwendbares Gebäude vorhanden sei und anschließend Herstellungsvorgänge (Umbau, Zubau, Neubau) gesetzt würden, auch wenn die Herstellungsaufwendungen die Anschaffungskosten überstiegen. Die Herstellungsaufwendungen seien allerdings bei der Ermittlung der Spekulationseinkünfte zu berücksichtigen, was das Finanzamt ohnehin getan habe. Dass durch die Sanierungsarbeiten ein neues Wirtschaftsgut entstanden sein könne, sei eine vom Beschwerdeführer vorgetragene Auffassung, welcher sich die belangte Behörde nicht anschließen könne. Zum Erwerbszeitpunkt sei ein fertiges Gebäude vorhanden gewesen. Auch wenn durch die Sanierungsarbeiten die Bausubstanz wesentlich verändert und der Wohnraum vergrößert worden sei, sei damit kein neues Wirtschaftsgut entstanden, weil auch nach der Sanierung ein fertiges Gebäude vorliege.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten hat die belangte Behörde den Bescheid des Finanzamtes vom 13. Jänner 2004 vorgelegt, mit welchem der Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers für das Jahr 1995 gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf Grund der bescheidmäßigen Feststellungen eines anderen Finanzamtes abgeändert wurde.

Eine vom Verwaltungsgerichtshof an den Beschwerdeführer zur Frage einer dadurch bewirkten Gegenstandslosigkeit seiner Beschwerde im Umfang ihrer Bekämpfung des behördlichen Abspruches über die Einkommensteuer 1995 wurde vom Beschwerdeführer mit dem Vorbringen beantwortet, dass der Beschwerdeführer auch durch den abgeänderten Bescheid weiterhin beschwert sei, dass der die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1995 auslösende Sachverhalt vom Beschwerdesachverhalt völlig verschieden und der die Abänderung auslösende Bescheid ebenso im Verwaltungsverfahren bekämpft worden sei wie der abgeänderte Bescheid.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Einkommensteuer 1995:

Mit der gemäß § 295 Abs. 1 BAO erfolgten Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 1995 durch den Bescheid des Finanzamtes vom 13. Jänner 2004 verlor der angefochtene Bescheid, soweit er das Jahr 1995 betrifft, seine Wirkung, woran die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Umstände nichts

ändern können. Im Umfang der Bekämpfung des angefochtenen Bescheides in seinem Abspruch über Einkommensteuer für das Jahr 1995 ist die Beschwerde aus diesem Grunde gegenstandslos geworden, weshalb das Beschwerdeverfahren in sinngemäßer Anwendung des § 33 Abs. 1 VwGG insoweit einzustellen war (siehe die hg. Entscheidungen vom 27. Februar 2002, 96/13/0108, und vom 21. März 1995, 90/14/0233, jeweils mit weiteren Nachweisen), was der Verwaltungsgerichtshof in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

Einkommensteuer 1993:

Von der Versteuerung des Spekulationsgewinnes im Sinne des § 30 EStG 1988 sind nach § 30 Abs. 2 Z. 2 leg. cit. die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden ausgenommen, wobei Grund und Boden, abgesehen vom - hier nicht vorliegenden - Fall der Z. 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0071, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, mit näherer Begründung ausgeführt hat, sind Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, zwar (nach § 30 Abs. 4 EStG) bei Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen, doch erfüllen sie im Allgemeinen noch nicht das Tatbestandsmerkmal des "selbst hergestellten Gebäudes". Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Diese Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Februar 2003, 2000/14/0017, bekräftigt.

Auch der vorliegende Beschwerdefall bildet keinen Anlass, von dieser Auffassung abzurücken. Die Frage der tatsächlichen Benützung des Hauses vor Inangriffnahme der vom Beschwerdeführer und seinen Miteigentümern veranlassten Bauarbeiten ist entgegen der vom Beschwerdeführer geäußerten Ansicht rechtlich nicht von Bedeutung, weshalb der Behörde in dieser Hinsicht vorgeworfene Ermittlungsmängel nicht relevant sind. Dass die am erworbenen Gebäude durchgeführten Baumaßnahmen den Rahmen dessen gesprengt hätten, was nach der Verkehrsauffassung als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung (siehe die den zitierten hg. Erkenntnissen vom 20. September 2001, 98/15/0071, und vom 25. Februar 2003, 2000/14/0017, zu Grunde gelegenen Fallkonstellationen) gilt, und deshalb schon als "erstmalige Errichtung" eines Gebäudes zu beurteilen gewesen wären, ist im Verfahren nicht hervorgekommen und wird auch in der Beschwerde nicht aufgezeigt. Die - sei es auch erhebliche - Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nützbaren Flächen des Gebäudes begründete seine (neue) Herstellung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 noch nicht. Mit den Auffassungen des vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Schrifttums steht die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht entgegen den Beschwerdeausführungen im Einklang (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 23, und Doralt/Kempf, EStG7, § 30 Tz 115). Dass Revitalisierung und Ausbau eines bestehenden Gebäudes aus diesem ein anderes Wirtschaftsgut machen könnten, ist eine vom Beschwerdeführer vorgetragene Auffassung, die der Verwaltungsgerichtshof im Einklang mit der belangten Behörde aus deren Gründen nicht teilt.

Im Umfang der Bekämpfung des Abspruches des angefochtenen Bescheides über Einkommensteuer für das Jahr 1993 war die Beschwerde somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.
Wien, am 2. Juni 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:1999130133.X00

Im RIS seit

09.07.2004

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at