

# TE Vwgh Erkenntnis 1976/4/27 1435/74

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.04.1976

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

### Norm

EStG 1967 §23;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Raschauer, Hofstätter, Dr. Simon und Dr. Drexler als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzoberkommissär Dr. Feitzinger, über die Beschwerde des Dipl.-Ing. W.W. in W, vertreten durch Dr. Günther Weingartner, Rechtsanwalt in Wien IX, Porzellangasse 50, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IV, vom 12. Juni 1974, Zl. 6- 1897/17/74, betreffend Einkommensteuer 1964 bis 1966; zu Recht erkannt:

### Spruch

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 1964 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1966 wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 2.535,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

Der Beschwerdeführer ist Gebäudeverwalter und Realitätenvermittler sowie Mitunternehmer eines Bauunternehmens. Im Zuge einer Betriebsprüfung stellte das Finanzamt fest, dass der Beschwerdeführer seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung unvollständig erklärt hatte und nahm in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1964 bis 1966 entsprechende Erhöhungen der erklärten Einkünfte vor. In den Jahren 1964 und 1966 wurde außerdem die Veräußerung eines Grundstücksanteiles bzw. die Übertragung eines Mietrechtes jeweils als Spekulationsgeschäft beurteilt und die dafür ermittelten Gewinne der Besteuerung unterworfen.

Die gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wurden als unbegründet abgewiesen. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren sind nur mehr die beiden als Spekulationsgeschäfte behandelten Rechtsgeschäfte strittig.

1. Einkommensteuer 1964.

Nach der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde erwarb der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom

6. September 1955 880/3144- Anteile an der Liegenschaft L. Gürtel nn, von denen im Jahr 1959 130/3144-Anteile verkauft wurden. Hinsichtlich der dem Beschwerdeführer verbliebenen 750/3144-Anteile richtete der Beschwerdeführer am 10. Juli 1964 ein Anbotschreiben an Ernst F. mit folgendem wesentlichen Inhalt:

I.

"1. Ich bin zu 750/3144-Anteilen Miteigentümer der Liegenschaft EZ. nnnn der KG. L. für das Haus in Wien 3, L. Gürtel Nr. nn. Ob dieser Liegenschaft ist Wohnungseigentum begründet und die Aufführung eines Neubaues mit Mitteln des Wohnhaus-Wiederaufbaufonds im Zuge; untrennbar mit meinem Miteigentumsanteil ist das Wohnungseigentum an den gassenseitig am

L. Gürtel Nr. nn im Erdgeschoß gelegenen Büro- und Verkaufsräumen sowie dem ebenfalls im Erdgeschoß gelegenen Hoftrakt, bestehend aus einer unterkellerten Garage verbunden ...

2. Ich verkaufe und übergebe an Sie und Sie kaufen und übernehmen von mir den im Punkt I/1 dieses Anbots näher bezeichneten Miteigentumsanteil, mit dem Wohnungseigentum untrennbar verbunden ist, um den einverständlich festgesetzten und angemessenen Kaufpreis von S 600.000,-(sechshunderttausend).

3. Die Bezahlung des Kaufpreises hat wie folgt zu geschehen:

a/ Beginnend ab 1.7.1964 vermiete ich an Sie das Kaufobjekt um einen monatlichen Mietzins von S 5.000,--. Im Falle der Annahme dieses Anbots sind die bisher von Ihnen bezahlten Mietzinse auf den Kaufpreis in Anrechnung zu bringen.

b/ Der verbleibende Restkaufschilling ist von Ihnen bei Errichtung des Kaufvertrages bei einem noch näher zu bestimmenden Treuhänder mit der unwiderruflichen Weisung zu hinterlegen, ihn nach grundbürgerlicher Durchführung des Kaufvertrages an mich oder meine Rechtsnachfolger auszubezahlen.

4. Im Hinblick auf die lange Laufzeit dieses Anbots wird der Kaufpreis wertgesichert, erhöht oder erniedrigt sich im gleichen Maße wie der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt offiziell verlautbarte Lebenshaltungskostenindex I, wobei als Ausgangsindex der für den Monat Juli 1964 verlautbarte Index gilt und Schwankungen bis zu 5 % nach oben oder unten einverständlich unberücksichtigt zu bleiben haben. Im Falle eines Über- oder Unterschreitens dieser Toleranzquote ist jedoch die gesamte Differenz zu berücksichtigen.

.....

9. Als Stichtag für den Übergang der Besitzvorteile einerseits und der Nachteile andererseits wird einverständlich der Tag der Annahme dieses Anbots vereinbart. Mit diesem Tag gehen alle Vorteile und Nutzungen auf Sie über, doch treffen Sie auch andererseits alle Lasten und Gefahren. Dadurch dass ich Ihnen ab 1. 7. 1964 das Kaufobjekt in Bestand gebe, üben Sie ab diesem Zeitpunkt bereits den Rechtsbesitz daran aus. Es wird bedungen, dass das Mietverhältnis nicht den Bestimmungen des Mietengesetzes unterliegt. Sollte nunmehr, gleichgültig aus welchem Grund immer der zwischen uns proponierte Kaufvertrag nicht zustandekommen, so verpflichten Sie sich gegen eine von mir ausgesprochene Aufkündigung des Bestandvertrages keine Einwendungen zu erheben und das Mietobjekt zu räumen.

.....

11. Über die mit der Errichtung dieses Anbots, des allfälligen Kaufvertrages und seiner grundbürgerlichen Durchführung auflaufenden Kosten, Gebühren, Abgaben und Steuern aller Art, haben wir bereits eine Sondervereinbarung geschlossen.

.....

13. Des weiteren verpflichte ich mich, einem noch näher zu bestimmenden Treuhänder eine unwiderrufliche auch über mein Ableben hinausgehende Verkaufsvollmacht auszustellen, sodass dieser Treuhänder berechtigt und legitimiert ist, in meinem Namen im Falle der Annahme dieses Anbots den Kaufvertrag anzufertigen und zu unterfertigen.

14. Im Falle der Annahme dieses Anbots verpflichte ich mich zu seinen Bedingungen mit Ihnen und auch mit Ihren Rechtsnachfolgern in der protokollierten Firma Ernst F. einen einverleibungsfähigen Kaufvertrag abzuschließen. Im

Falle meines Ablebens vor Annahme dieses Anbots durch Sie oder durch ihre Rechtsnachfolger in der protokollierten Firma Ernst F., sollen auch meine Rechtsnachfolger an die Bestimmungen dieses Anbots gebunden und verpflichtet sein, zu seinen Bedingungen mit Ihnen oder Ihren Rechtsnachfolgern in der protokollierten Firma Ernst F. einen einverleibungsfähigen Kaufvertrag abzuschließen.

II.

1. Die Firma L. und W. W. ist in ihrer Eigenschaft als Baufirma Generalunternehmerin in Ansehung des Bauvorhabens Wien 3, L.Gürtel Nr. nn. Sie verpflichtet sich, den Wiederaufbau der in diesem Haus ebenerdig projektierten Büro- bzw. Verkaufsräume sowie der unterkellerten Garage, bezüglich der sie Wohnungseigentümer werden sollen, gemäß den dem Fonds vorgelegten Konsensplänen vorzunehmen.

2. Sie haben in die Baupläne und sonstigen Bauunterlagen Einsicht genommen und erklären sich mit der Planung und Projektierung des Bauvorhabens einverstanden. Festgestellt wird, dass für die Unterkellerung der Garagenteile noch die baubehördliche Genehmigung erwirkt werden muss. Die Firma L. und W. W. übernimmt es, diese baubehördliche Genehmigung zu erwirken, doch hat sie vorher die betreffenden Einreichpläne Ihnen zur Einsichtnahme vorzulegen.

3. Die gewährten Mittel des Wohnhaus-Wiederaufbaufonds reichen nur für die Finanzierung des Wiederaufbaues des Wohnhauses samt den ebenerdig gelegenen Büro- bzw. Geschäftsräumen sowie teilweise für die Überdachung der Garagenräume. Die weiteren Kosten für die Überdachung der Garage sowie für die Unterkellerung derselben müssen hingegen aus privaten Mitteln aufgebracht werden. Obwohl Sie dieses Anbot derzeit noch nicht annehmen, erklären Sie sich bereit, diese notwendigen Mittel aufzubringen und wie folgt an die Firma L. und W. W. zu bezahlen:

a)

...

b)

Die Kosten der Unterkellerung der Garage sind von Ihnen nach Maßgabe des jeweiligen Baufortschritts gemäß gelegten Teilrechnungen zu bezahlen. Es versteht sich, dass die Firma L. und W. W. die jeweiligen Rechnungen an Sie zu adressieren hat.

4. Festgehalten wird, dass die Gesamtbaukosten - exklusive Garagenunterkellerung - ca. 4.600.000,- S betragen. Die Mehrkosten der Überdachung entsprechen daher einem Betrag von ca. 245.000,- S. Bezuglich der Kosten der Unterkellerung wird die Fa. L. und W. W. Ihnen noch ein verbindliches Anbot unterbreiten, doch sind diese Kosten mit ca. S 250.000,- in Ansatz zu bringen, sodass die von Ihnen aufzubringenden Baukostenzuschüsse in Summe etwa S 495.000,- betragen.

5. Um Sie für den Fall, dass gleichgültig aus welchem Grunde immer der zwischen mir, Dipl.-Ing. W. W. und Ihnen vorgesehene Kaufvertrag nicht zustandekommen sollte, abzusichern, erkläre ich, Dipl.-Ing. W. W., mich bereit, Ihnen in einer eigenen Urkunde die von Ihnen zu leistenden Baukostenzuschüsse vorläufig als Darlehen zu bestätigen und dieses Darlehen ob der mir eigentümlichen Liegenschaft EZ. nnn1, KG. P., einverleiben zu lassen. Bei Nichtzustandekommen des Kaufvertrages sind auch die von Ihnen geleisteten Mietzinsvorauszahlungen als persönliches Darlehen an mich zu qualifizieren."

Schon am 25. April 1964 hatte der Beschwerdeführer an Ernst F. ein Schreiben gerichtet, in dem u.a. ausgeführt wurde: "Über Ihre Anregung wird unter der Halle ein Kellergeschoß ausgehoben. Dieser Keller wird ohne Säulen gebaut. Die Wände und die Decke werden verschlossen und geweißigt. Installationen sind nicht vorgesehen. Die Hauskanalisation wurde tiefer gelegt, um eine Entwässerung des Kellers zu ermöglichen. Der im Parterre vorgesehene Benzinabscheider kann dadurch in den Keller verlegt werden.

Für diesen Ausbau leistet der Fonds keinen Beitrag, laut Beschreibung, werden die Baukosten (11. 2. 1964) sich auf ungefähr S 250.000,- belaufen.

Ich habe die Absicht diese Flächen, den Keller inbegriffen, um einen Pauschalbetrag von S 600.000,- (sechshunderttausend) im Eigentum zu verkaufen. Der Ersteher ist dann Eigentümer dieser Flächen, über die er als Besitzer frei verfügen kann.

Nachdem bis Ende des Jahres 1965 der Verkaufserlös als "Spekulationsgewinn" versteuert werden muss, wird vorgeschlagen, eine Monatsmiete von S 5.000,- zu vereinbaren, welcher Betrag nach Abzug der bezüglichen Auslagen

dem Kaufpreis gutgeschrieben wird."

In einer am 12. Dezember 1968 aufgenommenen Niederschrift erklärte der Beschwerdeführer: "Ich habe im Jahre 1964 mit Herrn Ernst F. eine Vereinbarung getroffen, mit der ich mich verpflichtete, ihm die mir gehörigen 750/3144-Anteile an der Liegenschaft Wien 3, L.Gürtel Nr. nn, zu verkaufen und er sich verpflichtete, diese Anteile zu kaufen. Bis zur Errichtung eines verbücherungsfähigen Kaufvertrages erklärte ich mich bereit, zur Sicherung dieser Verpflichtung eine meiner Liegenschaften zu Gunsten des Herrn Ernst F. mit S 550.000,-- zu belasten. Herr F. verpflichtete sich, diesen Kaufpreis ab 1. 7. 1964 in Raten von monatlich S 5.000,-- zu zahlen. Im Jahr 1964 erklärte ich die Zahlungen für sechs Monate in Höhe von S 30.000,-- als Miete. Ich finde, dass die damalige Einkommensteuererklärung unrichtig war, weil es sich meiner Meinung nach um Kaufpreisraten handelt." Der Kaufvertrag über die 750/3144-Anteile wurde am 22. März 1966 notariell beurkundet.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass, wirtschaftlich gesehen, bereits im Jahr 1964 alle Voraussetzungen für das Zustandekommen eines Kaufvertrages gegeben gewesen seien und die Veräußerung bereits im Jahr 1964 erfolgt sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass kein Scheingeschäft vorliege, sondern eine rechtlich als Umgehungsgeschäft zu qualifizierende Vereinbarung. Auf Grund der dem Prüfer zur Einsicht vorgelegten Urkunden stehe fest, dass die Parteien im Juni 1964 einen Mietvertrag über die dem Beschwerdeführer gehörenden Liegenschaftsanteile abgeschlossen hätten. Der Abschluss des Mietvertrages sei deswegen erfolgt, um ein sonst eintretendes wirtschaftliches Ergebnis, nämlich die Vorschreibung eines erheblichen Veräußerungsgewinnes, hintanzuhalten. Die zwischen den Parteien geschlossene Vereinbarung habe alle Merkmale eines ordnungsgemäßen Bestandvertrages enthalten. Es sei Art und Umfang der Nutzungsberechtigung des Bestandnehmers genau festgelegt worden, der Bestandzins sei klar und eindeutig vereinbart worden. Dem Mieter sei das Recht eingeräumt worden, verschiedene Investitionen am Bestandobjekt vorzunehmen, das sei ein durchaus gebräuchlicher Vorgang und nicht geeignet, auf eine bestimmte Absicht der Parteien schließen zu lassen.

## 2. Einkommensteuer 1966:

Der Beschwerdeführer hat die am 6. Mai 1966 gegen Entgelt erworbenen Mietrechte an der Wohnung Nr. 10 des Hauses O.D.straße Nr. 43 noch im gleichen Monat dieses Jahres gegen Entgelt übertragen und dabei nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der belangten Behörde einen Gewinn von S 88.860,-- erzielt. Das Finanzamt unterwarf im Einkommensteuerbescheid 1966 diesen Betrag als Spekulationsgewinn der Einkommensteuer.

In der abweisenden Berufungsentscheidung führte die belangte Behörde zu den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch strittigen Punkten aus:

1. Einkommensteuer 1964: Der Beschwerdeführer habe das Grundstück L. Gürtel Nr. nn zu 880/3144-Anteilen nach den bis zum 7. Juni 1974 unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung mit Kaufvertrag vom 6. September 1955 erworben. Die Beweismittel, die der Beschwerdeführer für seine erst am 7. Juni 1974 aufgestellte Behauptung vorgelegt habe, ein mündlicher Kaufvertrag sei bereits im Jahre 1952 zustandegekommen, hätten die Richtigkeit dieser Behauptung nicht zu unterstützen vermocht. Weder aus der "Information" vom 24. Jänner 1952, noch aus dem Schriftstück vom 29. Jänner 1953 ging hervor, dass der Beschwerdeführer bereits damals selbst als Käufer des Grundstücksanteiles aufgetreten sei. Das letztgenannte Schriftstück beweise vielmehr mit aller Deutlichkeit, dass der Beschwerdeführer als Verwalter dieser Liegenschaft - warum der Beschwerdeführer seine Eigenschaft als Verwalter im letzten Absatz der Verhandlungsniederschrift vom 7. Juni 1974 bestritten habe, sei angesichts dieses Briefes unerklärlich - vom Veräußerer A. beauftragt worden sei, diese Liegenschaft zu bestimmten Bedingungen zu verkaufen. Den zeitlich am weitesten zurückliegenden Beweis für den tatsächlichen Kauf des Grundstücksanteiles durch den Beschwerdeführer habe somit der Kaufvertrag aus dem Jahr 1955 gebildet, der die Übergabe und Übernahme der gekauften Liegenschaft in den Besitz und Genuss des Käufers mit Übergang von Gefahr und Zufall, Nutzungen und Lasten mit dem Tage des Kaufvertrages, dem 6. September 1955, festgelegt habe.

Der Beschwerdeführer habe seine Angabe in der Berufungsverhandlung vom 7. Juni 1974 offensichtlich in der Absicht vorgebracht, das Verfahren, das bereits seit dem Jahre 1969 lief, zu verzögern. Deshalb und weil sich bereits aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen ergeben habe, dass die Behauptungen des Beschwerdeführers über

einen schon vor dem Jahr 1955 zustandegekommenen Kaufvertrag nicht den Tatsachen entsprechen konnten, habe es der Senat nicht für erforderlich gehalten, in dieser Richtung weitere Erhebungen anzustellen. Der Beschwerdeführer habe somit nach der Aktenlage das Grundstück L.Gürtel Nr. nn nach dem 31. Dezember 1954 genau mit Kaufvertrag vom 6. September 1955 erworben, sodass bei der Feststellung, ob ein Spekulationsgeschäft vorliege oder nicht, auf die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 15. Februar 1960 Bedacht zu nehmen gewesen sei.

Im Anbot vom 10. Juli 1964 sei der Kaufgegenstand sowie der später tatsächlich bezahlte Kaufpreis eindeutig festgelegt worden. Der ferner vereinbarte Mietzins von S 5.000,-- sei im Anbot als Teil des Kaufpreises bezeichnet worden. Der Beschwerdeführer habe sich schon während der Laufzeit des Angebotes verpflichtet, einem näher zu bestimmenden Treuhänder eine Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung auszuhändigen, sowie eine unwiderrufliche auch über sein Ableben geltende Verkaufsvollmacht auszustellen, die den Treuhänder berechtigt und legitimiert, im Namen des Beschwerdeführers den Kaufvertrag auszufertigen und zu unterfertigen. Der Vertragspartner F. habe sich im besagten Anbot verpflichtet, die Kosten des Garagenbaues mit rund S 495.000,-- selbst zu tragen, wogegen der Beschwerdeführer für den Fall des Nichtzustandekommens des Kaufvertrages den F. abgesichert habe, indem er sich bereit erklärte, die von ihm geleisteten Baukostenzuschüsse in einer eigenen Urkunde vorläufig als Darlehen zu bestätigen und dieses Darlehen ob einer im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden anderen Liegenschaft einverleiben zu lassen. Bereits im Zeitpunkt der Abfassung dieses Angebots, zumindest kurze Zeit später, müsse die Zustimmung des Vertragspartners F. zum Kauf des Liegenschaftsanteiles zu den gegebenen Bedingungen vorgelegen haben. Das Verhalten des F. zwinge zu diesem Schluss, denn dieser habe sofort noch im Jahre 1964 auf seine Kosten mit den Bauarbeiten für die Garage beginnen lassen und habe die Endabrechnung darüber schon im Jahre 1965, wie der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 5. April 1974 einräumen habe müssen, erhalten. Diese Bauführung seitens des F. scheine unter den gegebenen Umständen nur sinnvoll, wenn sich F. bereits im Jahre 1964 als tatsächlicher Eigentümer des Grundstücksanteiles habe betrachten können. Dass diese Willensübereinstimmung über einen bereits im Jahre 1964 abgeschlossenen Kauf bzw. Verkauf zwischen den Vertragspartnern schon zu diesem Zeitpunkt vorgelegen sei, habe der Beschwerdeführer auch mit seinen Angaben in der Niederschrift vom 12. Dezember 1968 bestätigt.

Die Berufungsbehauptung, es sei der Abschluss eines Mietvertrages beabsichtigt gewesen (um die Besteuerung des Spekulationsgewinnes zu vermeiden), sei durch den Inhalt des Angebotes widerlegt worden. Denn nach § II/5 des Angebotes hätte der Beschwerdeführer im Falle des Nichtzustandekommens des Kaufvertrages auch die von F. geleisteten Mietzinvorauszahlungen zurückgeben müssen, weil diese Beträge als Darlehen des F. an den Beschwerdeführer zu qualifizieren gewesen wären, sodass in diesem Fall von F. für die Nutzung der Liegenschaft während längerer Zeit hindurch keine Miete zu zahlen gewesen wäre, was eindeutig gegen das Vorliegen eines Mietvertrages spreche.

Der Senat habe daher die Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und F. im Jahre 1964 einschließlich des Angebotes vom 10. September 1964 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußereren Erscheinungsform des Angebotes im Sinne des § 21 Abs. 1 BAO als endgültigen Kaufvertrag beurteilt. Der formelle Kaufvertrag vom 23. März 1966 habe nur die schriftliche Festlegung der bereits im Jahre 1964 abgeschlossenen Vereinbarungen dargestellt. Der Gewinn aus diesem Veräußerungsgeschäft, dessen Höhe nicht strittig sei, stelle somit einen Spekulationsgewinn im Sinne des § 23 EStG 1953 dar.

## 2. Einkommensteuer 1966:

Dem Einwand des Beschwerdeführers, sein Mietrecht stelle kein Wirtschaftsgut im Sinne des Einkommensteuerrechtes dar, halte der Senat entgegen. Nach der Definition des BFH-Urteiles vom 15. April 1958, BStBl. III S. 260, werde der Begriff Wirtschaftsgut im Sinne des § 6 EStG von der Rechtsprechung weit ausgelegt und umfasse nicht nur Sachen und Rechte im zivilrechtlichen Sinn, sondern alle Güter positiver und negativer Art (Vermögenswerte und Schulden), die dem Betrieb dienen und nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertungsfähig sind. Nach den Erläuterungen zum § 6 EStG, Fußnote 6 der EStG-Ausgabe 1972 von Jiresch-Fasching-Langer zählten auch Mietrechte zu den Wirtschaftsgütern. Es bestehe kein Grund, den steuerlichen Begriff des Wirtschaftsgutes, der für § 6 EStG und einen Betrieb, somit zur Ermittlung der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 - 3 EStG 1953 gelte, im Zusammenhang mit den Bestimmungen über die Spekulationsgeschäfte des gleichen Steuergesetzes anders auszulegen und besonders hinsichtlich der häufig den Gegenstand von Käufen und Verkäufen bildenden Mietrechte den Standpunkt zu vertreten, diese Mietrechte seien nur als Bestandteil eines Betriebsvermögens Wirtschaftsgüter, nicht aber dann, wenn sie auch

außerhalb eines Betriebes als Wirtschaftsobjekte aufscheinen. Der Beschwerdeführer sei auch im Unrecht, wenn er vermeinte, im Jahr 1966 sei überhaupt kein Gewinn bei der Veräußerung dieses Mietrechtes entstanden, weil er wegen der ratenweisen Bezahlung des Kaufpreises im Jahre 1966 nur S 114.583,31 erhalten, dafür aber S 161.140,-- aufgewendet hätte. Denn bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes sei laut § 23 Abs. 4 EStG 1953 dem Kaufpreis der Verkaufspreis gegenüberzustellen, nicht aber die im Jahre der Veräußerung bezahlten Raten für den Kauf oder Verkauf.

In der gegen diese Berufungsentscheidung erhobenen Beschwerde wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Spekulationsgeschäfte sind gemäß § 23 Abs. 1 Z. 1 EStG 1953 Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

- a) Bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Erbpachtrecht, Mineralgewinnungsrecht), nicht mehr als 5 Jahre,
- b) bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren nicht mehr als ein Jahr.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 1960, BGBl. Nr. 285, verlängert sich die fünfjährige Frist für die im § 23 Abs. 1 Z. 1 lit. a genannten Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. Dezember 1954 angeschafft wurden, jedoch derart, dass sie nicht vor Ablauf des Kalenderjahres 1965 endet.

Gemäß § 23 Abs. 4 EStG 1953 ist Gewinn oder Verlust aus Spekulationsgeschäften der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten anderseits.

Sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer 1964 als auch hinsichtlich der Einkommensteuer 1966 steht die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 23 EStG 1953 in Streit.

1. Einkommensteuer 1964:

Hinsichtlich der Veräußerung des Miteigentumsanteiles an der Liegenschaft Wien, L.Gürtel Nr. nn, vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, dass die Veräußerung nicht schon mit Annahme des Angebots im Jahr 1964 erfolgt sei, sondern erst mit der Zeichnung des formellen Kaufvertrages am 22. März 1966. Für die Zeit von Juli 1964 bis zum März 1966 sei der Liegenschaftsanteil von Ernst F. lediglich auf Grund eines Bestandvertrages genutzt worden.

Die belangte Behörde vertritt hingegen unter Bezugnahme auf den Wortlaut des Angebotschreibens und die Angaben des Beschwerdeführers in der Niederschrift vom 12. Dezember 1968 die Auffassung, dass der Kaufvertrag tatsächlich bereits im Jahre 1964 zustandegekommen sei und lediglich zur Vermeidung der Besteuerung des Spekulationsgewinnes formell ein Mietvertrag für die Zeit bis zum 22. März 1966 abgeschlossen worden sei. Die belangte Behörde stützt sich u.a. darauf, dass der vereinbarte Mietzins schon im Angebot als Teil des Kaufpreises bezeichnet worden ist und auf diesen auch tatsächlich angerechnet worden sei. Darüber hinaus sei für den Fall des Nichtzustandekommens des formellen Kaufvertrages festgehalten worden, dass in diesem Fall die Mietzinszahlungen als Darlehen an den Beschwerdeführer anzusehen seien, dass also in einem solchen Falle von F. für die Nutzung der Liegenschaft während längerer Zeit hindurch keine Miete zu zahlen gewesen wäre, was eindeutig gegen das Vorliegen eines Mietvertrages spreche. Dazu komme, dass der Vertragspartner F. sich verpflichtet habe, die Kosten des Garagenbaus mit rund S 495.000,-- selbst zu tragen, mit der Ausführung der Bauarbeiten auf Kosten des F. bereits im Jahr 1964 begonnen worden und die Endabrechnung über diesen Bau bereits im Jahr 1965 an F. erfolgt sei.

Wenn die belangte Behörde die vorliegenden Beweise in der Form gewürdigt hat, dass sie zur Auffassung gelangt ist, dass, wirtschaftlich betrachtet, der Kaufvertrag bereits im Jahr 1964 abgeschlossen worden sei, kann ihr keine Denkfolgewidrigkeit angelastet werden.

Die Beschwerde wirft der belangten Behörde allerdings auch vor, dass sie die Frage des Anschaffungszeitpunktes für den Liegenschaftsanteil nicht entsprechend geklärt habe. Der Beschwerdeführer habe in der Berufungsverhandlung vom 7. Juni 1974 (erstmals) vorgebracht, dass er bereits im Jahr 1952 mit dem Eigentümer der Liegenschaft L.Gürtel Nr. nn einen bindenden Kaufvertrag abgeschlossen habe. Das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdeführers enthalte alle wesentlichen Behauptungen in Richtung des Abschlusses eines perfekten Kaufvertrages. Es sei sowohl

das Kaufobjekt als auch der Preis ordnungsgemäß umschrieben worden. Die belangte Behörde habe dieses Vorbringen für verspätet gehalten und meine, dass sie daher nicht verpflichtet gewesen sei, in dieser Richtung weitere Erhebungen anzustellen und Tatsachenfeststellungen zu treffen.

Die belangte Behörde wendet dagegen ein, dass der Beschwerdeführer zumindest vom Zeitpunkt der Schlussbesprechung, dem 16. Mai 1969 an, mehr als ausreichend Zeit und Gelegenheit gehabt habe, seine Berufungsausführungen vorzubringen und zu belegen. Schon in der ersten mündlichen Berufungsverhandlung sei dieser Streitpunkt ausführlich besprochen worden. Nach Vertagung dieser Verhandlung habe die Behörde dem Beschwerdeführer schriftlich aufgetragen, weitere Unterlagen zu beschaffen. Dieser habe aber durch seinen Vertreter am 17. Mai 1974 schließlich erklärt, die verlangten Unterlagen seien nicht mehr vorhanden. Wenn der Beschwerdeführer in der zweiten mündlichen Verhandlung am 7. Juni 1974, also nach einem mehr als fünf Jahre dauernden Verfahren, erstmalig vorbringe, er habe den in Rede stehenden Grundstücksanteil nicht im Jänner 1955 erworben, wie bisher aktenkundig gewesen sei und was vom Beschwerdeführer bis zum 7. Juni 1974 nicht bestritten worden sei, sondern schon früher, dann sei die belangte Behörde berechtigt gewesen, Verschleppungsabsicht zu unterstellen und im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO auf weitere Beweisanbote nicht mehr einzugehen, deren Durchführung eine abermalige Vertagung der Senatsverhandlung erforderlich gemacht hätte.

Auch in diesem Punkte kann der belangten Behörde keine Rechtswidrigkeit angelastet werden. Denn es kann einem Steuerpflichtigen wohl zugemutet werden, wenn die Frage strittig ist, ob ein Grundstücksanteil innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erworben und veräußert worden ist, nicht nur den von der belangten Behörde angenommenen Zeitpunkt der Veräußerung, sondern auch den von ihr auf Grund der Aktenlage (des vorgelegten Kaufvertrages) angenommenen Anschaffungszeitpunkt zu bestreiten und entsprechende Gegenbeweise vorzubringen. Hat dies der Steuerpflichtige während eines über fünf Jahre lang dauernden Verfahrens unterlassen und erst in der zweiten mündlichen Berufungsverhandlung die Behauptung aufgestellt, dass der Anschaffungszeitpunkt nicht dem Datum des Kaufvertrages entspreche, so kann der Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie darin den Versuch einer weiteren Verschleppung des Verfahrens erblickt und von der Aufnahme weiterer Beweise absieht. Die in der Berufungsverhandlung vorgelegten Beweise hat die belangte Behörde ohnedies im angefochtenen Bescheid gewürdig. Sie ist jedoch zu dem Ergebnis gekommen, dass aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen hervorgehe, dass seine Behauptungen über einen schon vor dem Jahr 1955 zu Stande gekommenen Kaufvertrag nicht den Tatsachen entsprechen konnten.

Da somit die behauptete Rechtswidrigkeit hinsichtlich der Einkommensteuer 1964 nicht vorlag, war die Beschwerde in diesem Punkt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

## 2. Einkommensteuer 1966:

Der Beschwerdeführer hat nach der unbestrittenen Aktenlage am 6. Mai 1966 das Mietrecht an der Wohnung O.D.straße 43, Tür 10, erworben und noch im gleichen Monat gegen Entgelt abgetreten, wobei er einen Gewinn von S 88.860,- erzielt hat.

Sowohl im Verwaltungsverfahren als auch in der Beschwerde vertrat der Beschwerdeführer die Auffassung, dass das gegen Entgelt erworbene Mietrecht bei einem Privatmann kein Wirtschaftsgut darstellen könne und daher die Besteuerung eines Spekulationsgewinnes nicht möglich sei. Privatgeschäfte fielen nicht unter die Tatbestandsmerkmale des § 23 EStG 1953.

Hierin irrt der Beschwerdeführer. Die Bestimmung des § 23 EStG 1953 hat gerade den Inhalt, in erster Linie den Gewinn aus bestimmten Veräußerungsgeschäften, die nicht im Rahmen eines Betriebes erfolgen, steuerlich zu erfassen, was sich schon aus der Subsidiaritätsklausel des § 23 Abs. 3 EStG 1953 ergibt.

Aber auch hinsichtlich der Behauptung, dass ein Mietrecht bei einem Privatmann kein Wirtschaftsgut darstelle, kann dem Beschwerdeführer nicht gefolgt werden. Lehre und Rechtsprechung haben stets die Auffassung vertreten, dass ein Mietrecht ein Wirtschaftsgut ist (vgl. Jiresch-Fasching-Langer, Einkommensteuer, § 6 Fußnote 6, Zapletal-Hofstätter, Die Einkommensteuer, Kommentar zu § 6 Abs. 1 Z. 1 Tz. 1 und Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 22. Oktober 1965, ZI. 45/64, Slg. Nr. 3343/F).

Der angefochtene Bescheid ist jedoch dennoch rechtswidrig. Die belangte Behörde hat nämlich darin die Auffassung vertreten, es sei für die Besteuerung des Spekulationsgewinnes unmaßgeblich, dass dem Beschwerdeführer wegen der

vereinbarten ratenweisen Bezahlung des Kaufpreises im Jahr 1966 nur S 114.583,31 zugeflossen seien, er aber selbst einen Betrag von S 161.140,-- aufgewendet habe, weil bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes gemäß § 23 Abs. 4 EStG dem Kaufpreis der Verkaufspreis gegenüberzustellen sei, nicht aber die im Jahre der Veräußerung bezahlten Raten für Kauf oder Verkauf.

Der belannten Behörde ist wohl beizupflichten, dass die Frage der ratenweisen Abstattung für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes im Hinblick auf die Vorschrift des § 23 Abs. 4 EStG 1953 ohne Bedeutung ist, nicht jedoch der daraus gezogenen Folgerung hinsichtlich des Zeitpunktes der Besteuerung des Spekulationsgewinnes. Für diesen ist gemäß § 11 Abs. 1 EStG 1953 auch bei ratenweiser Abstattung des Veräußerungspreises der Zeitpunkt des Zufließens maßgebend. Fließt dem Steuerpflichtigen im Jahre des Abschlusses des Spekulationsgeschäfts weniger zu als die Summe aus Anschaffungskosten und Werbungskosten, entsteht zwar dadurch noch kein Verlust aus dem Spekulationsgeschäft. Die Besteuerung wird nur hinausgeschoben, bis durch das Zufließen weiterer Beträge ein Überschuss entsteht (vgl. Zapletal-Hofstätter, Die Einkommensteuer, Kommentar zu § 23 Tz. 25). Die belangte Behörde hat daher zu Unrecht bereits im Jahr 1966 das Vorliegen eines Spekulationsgewinnes bejaht, sodass der angefochtene Bescheid in diesem Punkt rechtswidrig und daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965 und auf der Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975.

Wien, am 27. April 1976

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1976:1974001435.X00

**Im RIS seit**

27.04.1976

**Zuletzt aktualisiert am**

28.06.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.at>

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)