



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Hübner & Hübner Steuerberatung GmbH & Co KEG, 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, gegen die Bescheide des Finanzamtes Korneuburg, vertreten durch Mag. Melitta Schweinberger, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1995 und 1996 im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier nach der am 25. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erwarb mit Kaufvertrag vom Dezember 1990 einen Drittelanteil an der bebauten Liegenschaft in Wien, H-Str. Zwei weitere Personen erwarben mit dem gleichen Kaufvertrag jeweils die beiden restlichen Drittelanteile an dieser Liegenschaft.

Streit besteht darüber, ob für die nach der Durchführung von Umbauarbeiten vorgenommenen Verkäufe von im Zuge dieser Umbauarbeiten geschaffenen Wohnungen die in § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorgesehene Ausnahme von der Besteuerung des

Spekulationsgewinnes für Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden anwendbar ist.

Der Gesamtkaufpreis für die Liegenschaft betrug 5,1 Mio S. In den Jahren nach dem Kauf wurden von den Erwerbern der Liegenschaft Baumaßnahmen am Gebäude mit einem Kostenvolumen von rd. 10,5 Mio S netto gesetzt. Durch den Ausbau des Dachgeschosses wurden zwei neue Wohneinheiten errichtet, in den Untergeschossen wurden durch Anbauten neue Wohnflächen geschaffen. Das Objekt sollte nach der Fertigstellung vermietet werden.

Nach der Begründung von Wohnungseigentum wurden die im Zuge der Umbauarbeiten geschaffenen Wohnungen vom Bw und seinen Miteigentümern verkauft. Der Bw erzielte Einkünfte aus diesen Verkäufen u.a. in den berufsgegenständlichen Jahren 1993, 1995 und 1996.

Das Finanzamt versagte dem Bw in den angefochtenen Bescheiden die Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Diese Bestimmung erfasse nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Werde ein als solches bereits verwendbares Gebäude angeschafft, so gelte es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn der Steuerpflichtige in der Folge Herstellungskosten aufwende, welche die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Der Bw begehrt demgegenüber, bloß den auf den Grundanteil entfallenden Spekulationsgewinn der Einkommensteuer zu unterziehen.

Im Zeitpunkt der Anschaffung habe sich das Gebäude in einem nicht verwendbaren Zustand befunden, was sich auch aus dem Verhältnis der Anschaffungskosten des gesamten Grundstücks zu den Herstellungskosten für die Verwendbarmachung des Gebäudes ergebe.

Das Gebäude sei, entgegen den Feststellungen des Finanzamtes, im Zeitpunkt des Erwerbes nicht vermietet gewesen und daher nicht benutzt worden. Die Frage, ob ein Gebäude tatsächlich benutzt wurde oder nicht, sei wesentlich für die Frage der Benutzbarkeit. Werde ein – mangels Benutzbarkeit nicht benutztes – Gebäude mit die Anschaffungskosten übersteigendem Aufwand verwendbar gemacht, so liege kein Anschaffungs- sondern ein Herstellungsvorgang vor.

DI.B, dem die örtliche Aufsicht beim Umbau, Zubau und Ausbau des Objektes übertragen gewesen sei, habe in einer Stellungnahme bestätigt, dass das Gebäude vor Arbeitsbeginn nicht bewohnt und während der Sanierungs- und Ausbauarbeiten auch nicht bewohnbar gewesen sei. Weiters seien neben der Generalsanierung des Hauses Neuflächen im Ausmaß von 259 m², das sei immerhin ein Drittel der Gesamtfläche von nunmehr 620 m², geschaffen worden, was eine Vermehrung der ursprünglichen Wohnnutzfläche im Ausmaß von 72 % bedeute.

Die vom Bw durchgeführten baulichen Maßnahmen würden sich nicht von der Fertigstellung eines Rohbaus unterscheiden. Dies decke sich auch mit der Meinung von Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, zu § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Auch Doralt spreche in seinem Kommentar davon, dass ein Gebäude als fertig anzusehen sei, wenn es als Gebäude verwendbar sei (Doralt, Einkommensteuergesetz, Tz 115 zu § 30).

Durch die gegenständlichen Herstellungsvorgänge sei ferner, da das Gebäude eben anders verwertet werden könne als das seinerzeit angeschaffte, baufällige Gebäude, ein neues Wirtschaftsgut entstanden. Mangels Nämlichkeit sei daher die Annahme von Spekulationseinkünften ausgeschlossen.

Selbst geschaffen sei ein Gebäude, bei dem die seinerzeitigen Anschaffungskosten derart in den Hintergrund treten, dass bei der künftigen Verwertung für die Erwerber bei der Entscheidung, das Objekt zu erwerben, gerade die vom Liegenschaftseigentümer getätigten hohen Herstellungsaufwendungen den Ausschlag geben.

In der am 25. November 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter des Bw auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.9.2001, 98/15/0071 bzw. darauf, dass im konkreten Fall Unterschiede zu dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt bestehen würden. So seien durch Ausbauten neue Wohneinheiten geschaffen und dadurch die Kubatur verändert worden. Allenfalls seien dadurch auch nicht sämtliche Außenmauern bestehen geblieben. Alle Decken seien neu errichtet worden. Wegen der Lage in einer Schutzzone seien ein Abbruch und eine Neuerrichtung nicht möglich gewesen. Der steuerliche Vertreter beantragte die Einvernahme des DI.B als sachverständigen Zeugen zum Beweis dafür, dass Baumaßnahmen gesetzt wurden, die über den Umfang einer bloßen Sanierung oder Renovierung hinausgehen. Der Zeuge könne den Umfang der Änderungen aus eigener Wahrnehmung bestätigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der vorliegende Sachverhalt ist ident mit jenem, der dem Erkenntnis des VwGH vom 2.6.2004, 99/13/0133 zu Grunde lag. Gegenstand dieser Entscheidung war eine von einem der beiden weiteren Miteigentümer hinsichtlich seines Drittelanteils eingebrachte Beschwerde. In der Entscheidung wird der Inhalt eines im Verfahren vorgelegten Schreibens des DI.B wiedergegeben.

DI.B führt in diesem Schreiben aus, das von den Baumaßnahmen betroffene Objekt sei vor Arbeitsbeginn und während der Sanierungs- und Ausbauarbeiten nicht bewohnt und auch nicht bewohnbar gewesen. 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 alle Fußbodenaufbauten entfernt worden, um eine effiziente Mauerwerkstrockenlegung durchführen zu können. Die auffälligen Veranden und Balkone seien abgebrochen und an deren Stelle Wohnnutzflächen neu errichtet worden.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ferner abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen u.a. Tatsachen, die bei der Behörde offenkundig sind, keines Beweises.

Im Hinblick darauf, dass DI.B in dem der Entscheidung des VwGH vom 2.6.2004, 99/13/0133 vorangegangenen Verfahren den Umfang der baulichen Veränderungen bereits ausführlich geschildert hat und der Inhalt dieser Schilderung auf Grund der Wiedergabe in der zitierten Entscheidung dem unabhängigen Finanzsenat bekannt ist, ist eine neuerliche Aufnahme dieses Beweises nicht geboten (eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich; vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung², § 183, Tz 1).

So DI.B über den Umfang einer bloßen Sanierung oder Renovierung hinausgehende Baumaßnahmen insofern unter Beweis stellen soll, als durch die Baumaßnahmen auch die Kubatur des Gebäudes verändert wurde, ist seine Befragung deshalb nicht erforderlich, weil die Richtigkeit dieser Tatsache nicht in Abrede gestellt wird. Dass die Kubatur verändert, konkret wohl vergrößert wurde, ist ohnehin dadurch offenkundig, dass DI.B ausführt, es seien u.a. Balkone abgebrochen und an deren Stelle Wohnnutzflächen neu errichtet worden. Werden anstelle von Balkonen Wohnnutzflächen geschaffen, so ist damit zwingend auch eine Änderung der Kubatur verbunden. Auch wenn im Vorlageantrag von Anbauten im Untergeschoss gesprochen wird, ist durch die Verwendung des Begriffs "Anbauten" hinreichend deutlich gemacht, dass damit nicht bloß die Wohnnutzfläche vergrößert, sondern zusätzlicher umbauter Raum geschaffen wurde.

Da somit zum einen die den Umfang der baulichen Änderungen betreffenden Schilderungen des DI.B bekannt sind und zum anderen die Tatsache der Veränderung bzw. Vergrößerung der Kubatur nicht in Abrede gestellt wird, war von der beantragten Zeugeneinvernahme abzusehen.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden von der Besteuerung des Spekulationsgewinnes ausgenommen,

wobei Grund und Boden, abgesehen vom - hier nicht vorliegenden - Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen sind.

Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, sind 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" (VwGH 20.9.2001, 98/150071). Ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 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.

Die Frage der tatsächlichen Benützung des Hauses vor Inangriffnahme der vom Bw und seinen Miteigentümern veranlassten Bauarbeiten ist, wie der VwGH im Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133 ausgesprochen hat, rechtlich nicht von Bedeutung, weshalb es dahingestellt bleiben kann, ob das berufungsgegenständliche Objekt im Zeitpunkt des Erwerbes vermietet war.

Ebenso begründet die – sei es auch erhebliche – Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Fläche des Gebäudes seine (neue) Herstellung noch nicht. Revitalisierung und Ausbau eines bestehenden Gebäudes machen aus diesem auch kein anderes Wirtschaftsgut. Zum Erwerbszeitpunkt war ein fertiges Gebäude vorhanden; auch wenn durch die Sanierungsarbeiten die Bausubstanz wesentlich verändert und der Wohnraum vergrößert wurde, ist damit kein neues Wirtschaftsgut entstanden, weil auch nach der Sanierung ein fertiges Gebäude vorlag.

Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag stehen die von Quantschnigg / Schuch und Doralt zur gegenständlichen Problematik vertretenen Rechtsansichten mit diesem Ergebnis im Einklang (vgl. Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 23 sowie Doralt, EStG, § 30 Tz 115).

Der VwGH führt in dem zum Drittelanteil eines weiteren Miteigentümers ergangenen Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133 unter Hinweis auf VwGH vom 20.9.2001, 98/15/0071 u. a. aus, es sei im Verfahren nicht hervorgekommen und auch in der Beschwerde nicht aufgezeigt worden, dass die am erworbenen Gebäude durchgeführten Baumaßnahmen den Rahmen dessen gesprengt hätten, was nach der Verkehrsauffassung als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung gelte, und deshalb schon als "erstmalige Errichtung" eines Gebäudes zu beurteilen gewesen wären.

In Anknüpfung an diese Aussage und offenkundig um das, was im vorgenannten, den weiteren Miteigentümer betreffenden Verfahren nicht aufgezeigt worden ist, nachzuholen,

verwies der steuerliche Vertreter in der Berufungsverhandlung darauf, dass dieser Rahmen im konkreten Fall deshalb gesprengt worden sei, weil abweichend vom Sachverhalt im Erkenntnis des VwGH vom 20.9.2001, 98/15/0071, wo die Kubatur unverändert blieb, konkret sehr wohl durch die Schaffung neuer Wohneinheiten die Kubatur verändert worden sei.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats lässt sich aus den zitierten Erkenntnissen die Aussage, dass nach der Verkehrsauffassung nur dann eine nicht als "erstmalige Errichtung" zu beurteilende Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung vorliegt, wenn die Kubatur, also der umbaute Raum, unverändert bleibt, nicht herleiten.

Der VwGH leitete im Erkenntnis vom 20.9.2001, 98/15/0071 aus der Bestimmung des § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988, wonach bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft Herstellungsaufwendungen einkünftermindernd zu berücksichtigen sind, ab, dass damit – führe doch die Herstellung des Gebäudes zur gänzlichen Befreiung für das Gebäude – nachträgliche Herstellungsaufwendungen auf ein angeschafftes Gebäude gemeint sein müssen. Zu eine Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes bewirkenden Herstellungsaufwendungen gehören jedoch nicht bloß Umbauten, sondern auch – zu einer Vergrößerung des umbauten Raumes führende – Anbauten (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 2.8.1995, 93/13/0197, auf welches der VwGH im Erkenntnis vom 20.9.2001, 98/15/0071 zum Begriff der Herstellungsaufwendungen verwiesen hat).

Wenn nun zwischen dem berufsgegenständlichen Sachverhalt und jenem im Erkenntnis vom 20.9.2001, 98/15/0071 ein Unterschied besteht, dann insoweit, als die Baumaßnahmen in letzterem Fall im Hinblick darauf, dass die Kubatur unverändert blieb, einen Umbau darstellten (vgl. die Ausführungen des VwGH: "Die belangte Behörde ist zu dem Ergebnis gelangt, die Baumaßnahmen stellten einen Umbau dar"), während im Berufungsfall nicht bloß Umbauten durchgeführt, sondern auch die Kubatur verändernde Anbauten errichtet wurden. Sowohl Umbauten als auch Anbauten sind jedoch Herstellungsvorgänge, welche nichts daran ändern, dass das angeschaffte Gebäude Gegenstand eines Spekulationsgeschäftes sein kann (vgl. auch Quantschnigg / Schuch, a.a.O., wo zu den Herstellungsvorgängen Umbau, Aufbau und Zubau angeführt werden).

Im Übrigen stellt der Umstand, dass die vom Bw und seinen Miteigentümern gesetzten Baumaßnahmen zu Erweiterungen des umbauten Raumes geführt haben, keineswegs einen Umstand dar, der im den Drittelanteil eines weiteren Miteigentümers betreffenden Verfahren nicht hervorgekommen wäre. Vielmehr geht der VwGH im Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133 sehr wohl von der Sachverhaltsannahme aus, dass in den Untergeschossen Anbauten errichtet wurden (vgl. die Ausführungen zu Beginn der Entscheidung). Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass eine Vergrößerung der Kubatur auch dadurch offenkundig ist, dass DI.B in der im zitierten Erkenntnis wiedergegebenen Schilderung der Baumaßnahmen

ausführt, es seien Balkone abgebrochen und an deren Stelle Wohnnutzflächen neu errichtet worden.

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass der VwGH bei seiner Entscheidung vom 2.6.2004, 99/13/0133 sehr wohl in Betracht zog, dass auch die Kubatur verändernde Baumaßnahmen, eben Anbauten, durchgeführt wurden.

Dadurch, dass anstelle baufälliger Veranden und Balkone Wohnnutzflächen errichtet wurden, kann es bestenfalls zu Veränderungen bzw. Durchbrüchen an den Außenmauern, nicht aber zur gänzlichen Entfernung von Außenmauern gekommen sein. Mit dem Hinweis, allenfalls seien durch die Anbauten auch nicht sämtliche Außenmauern bestehen geblieben, wird daher ebenfalls kein über eine bloße Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung hinausgehender Sachverhalt aufgezeigt.

Was schließlich den Einwand betrifft, ein Abbruch und eine Neuerrichtung des Gebäudes seien wegen der Lage in einer Schutzzone nicht möglich gewesen, so ist dem entgegenzuhalten, dass dieser Umstand an der Tatsache, dass der Bw und seine Miteigentümer bloß Herstellungsaufwendungen auf ein angeschafftes Gebäude getätigt haben, nichts ändert. Auch spricht der Hinweis auf die Lage in einer Schutzzone dafür, dass das Gebäude in seinem äußeren Erscheinungsbild im Wesentlichen erhalten bleiben sollte und, zumal sich die Anbauten auf bestehende Veranden und Balkone beschränkten, auch erhalten geblieben ist. Daraus ist aber unter Anlegung des Maßstabes der Verkehrsauffassung ebenfalls zu erschließen, dass die vom Bw und seinen Miteigentümern gesetzten Baumaßnahmen den Rahmen einer Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung nicht verlassen haben.

Der unabhängige Finanzsenat sieht daher keinen Anlass, eine vom Erkenntnis des VwGH vom 2.6.2004, 99/13/0133 abweichende Beurteilung zu treffen, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Der Einkommensteuerbescheid des Jahres 1993 war insoweit abzuändern, als, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2002, die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in der B-Str der Mitteilung über die gesonderte Gewinnfeststellung entsprechend mit Null anzusetzen waren.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. November 2004