



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Monika Kofler, Prok. Heinz Göbel und Gottfried Haselmayer im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny über die Berufung der AB, geb. GebDat, AdresseAB, vertreten durch TRUST Treuhand- und Steuerberatung GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 38, Palais Rohan, vom 12. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch ADir. Franz Danzinger, vom 11. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 8. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

AB, in der Folge mit Bw. bezeichnet, war im Jahr 2002 in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Sie veräußerte eine Eigentumswohnung, wobei der erzielte Veräußerungserlös die insgesamt dafür aufgewendeten Kosten um 40.972,32 € überstieg.

Das Finanzamt wich bei der Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2002 insofern von der eingereichten Erklärung ab, als es in Höhe des genannten Betrages einen steuerpflichtigen Spekulationsgewinn annahm und setzte die Einkommensteuer als Gutschrift in Höhe von 17.774,42 € fest.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. berufen und beantragt, den Bescheid hinsichtlich der sonstigen Einkünfte abzuändern und die Einkünfte aus dem Verkauf von Dachgeschoßwohnungen

mit 0,00 € anzusetzen. Weiters beantragte die Bw. für den Fall der Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat. Begründend führte die Bw. aus, die zwei Dachgeschoßwohnungen seien krankheitsbedingt und aufgrund von familiären Veränderungen in den Jahren 2001 und 2003 verkauft worden. Angekauft worden sei der Rohdachboden im Jahr 2000. Ursprünglich sei die Eigennutzung des Dachbodens vorgesehen gewesen. Gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG handle es sich in diesem Fall nicht um ein Spekulationsgeschäft, da es ein selbst hergestelltes Gebäude betreffe. In diesem Fall sei nur ein eventueller Wertzuwachs bei Grund und Boden gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 steuerpflichtig, der aufgrund der kurzen Zeitspanne zwischen Erwerb und Verkauf nicht vorliege. Die positive Wertentwicklung des Gebäudes selbst sei nicht steuerpflichtig. Es handle sich um die Herstellung eines Gebäudes vergleichbar einem Einfamilienhaus. Die Bw. habe einen Rohdachboden erworben, der für sich allein gesehen für Wohnzwecke ebenso wenig nutzbar sei wie ein unbebautes Grundstück und vom wirtschaftlichen Gehalt daher einem unbebauten Grundstück gleichzustellen sei. Es sei aufgrund der Herstellungsmaßnahmen aus dem nicht nutzbaren Rohdachboden ein neues, völlig anderes Wirtschaftsgut, nämlich bewohnbare Dachgeschoßwohnungen, geschaffen worden. Als Einkünfte aus Spekulationsvermögen würde insgesamt nur die Veräußerung angeschaffter Wirtschaftsgüter erfasst. Dadurch unterlägen hergestellte Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht dem Tatbestand des Spekulationsgeschäfts, da sonst bei dem Verkauf von selbst herstellten Objekten die Eigenleistung nachversteuert werden müsste. Selbst hergestellt sei ein Gebäude dann, wenn der Steuerpflichtige beträchtliche Eigenleistungen erbracht habe oder als Bauherr aufgetreten sei. Durch den Umfang der Herstellungsaufwendungen komme aufgrund der Schaffung eines neuen Wirtschaftsgutes kein Spekulationstatbestand in Betracht. Es sei daher die Frage zu prüfen, ob durch den kompletten Ausbau eines Dachbodens ein neues Wirtschaftsgut geschaffen werde. Im allgemeinen sei der Dachbodenraum sehr wohl für etwas verwendbar, könne jedoch keinesfalls als Wohnraum angesehen werden, auch nicht bei engster Auslegung dieser Begriffsbestimmung. Zivilrechtlich handle es sich bei der Dachbodenfläche um allgemeine Teile einer Liegenschaft. Des weiteren sei es kein Mietgegenstand im Sinne des Mietrechtsgesetzes.

Auch der BFH sei in seinem Urteil vom 28. August 1997, XR 26/95, davon ausgegangen, dass durch den Ausbau eines Dachbodens ein neues Wirtschaftsgut entstehe, weil sich der Dachboden im Zeitpunkt der Anschaffung in absolutem Rohzustand befunden habe. Mit dem Ausbau des Dachbodens sei bisher nicht vorhandener Wohnraum neu geschaffen worden, deshalb sei lediglich der Miteigentumsanteil am Grund und Boden getrennt zu beurteilen und müsse der Wertzuwachs des Anteils am Grund und Boden erfasst werden.

Durch § 30 EStG sollten nur Veräußerungsgeschäfte von angeschafften Wirtschaftsgütern erfasst werden und da der Ausbau eines Dachbodens zweifellos eine Herstellung darstelle, seien Veräußerungsgewinne hinsichtlich des Gebäudeanteils auch unabhängig von der Spekulationsfrist steuerfrei.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte nach Anführung der gesetzlichen Bestimmungen unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes begründend aus, Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führten, seien zwar bei der Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen, doch erfüllten sie im allgemeinen noch nicht das Tatbestandsmerkmal des "selbst hergestellten Gebäudes". Ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 liege 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 erfasse die Befreiungsbestimmung nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Der Aus- bzw. Umbau eines Gebäudes mache das als solches bereits verwendbare Gebäude nicht zu einem selbst hergestellten Gebäude. Ebenso begründe die Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Fläche des Gebäudes seine (neue) Herstellung noch nicht. Daher gelte auch der Dachbodenausbau nicht als selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 und die Befreiungsbestimmung sei nicht anwendbar.

Die Bw. stellte einen Vorlageantrag und führte in Ergänzung ihres Berufungsvorbringens aus, die Herstellungsmaßnahmen, welche die Bw. durchgeführt habe, könnten keinesfalls nach der Verkehrsauffassung als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung gesehen werden, sondern stellten jedenfalls eine Herstellung, eine "erstmalige Errichtung" dar. Auch der Begriff Ausbau sei nicht verwendbar, da das gesamte Dach samt Dachstuhl abgetragen worden und die Dachgeschoßwohnungen neu errichtet worden seien. Diese Herstellung von Dachgeschoßwohnungen sei auf jeden Fall mit dem Bau eines Einfamilienhauses vergleichbar. Es werde auf das bereits bestehende Gebäude (**vergleichbar mit einem Grundstück**) ein Neubau, das Dachgeschoß, gesetzt. Bei der Errichtung eines Einfamilienhauses komme es auch nicht darauf an, ob das Grundstück bereits bebaut gewesen sei. Zusätzlich komme es auch nicht darauf an, ob das Gebäude direkt an das Nachbarhaus angebaut werde oder freistehend bleibe. Früher habe ein Dachgeschoß keinen bestimmten Zweck gehabt. Durch die Änderung der Lebensumstände in der heutigen Zeit und der **Verknappung der innerstädtisch verbaubaren Flächen** ergebe sich die Notwendigkeit, **auf bereits bestehenden Bauwerken** als Grundfläche neue Gebäude, die bewohnbaren Dachgeschoße aufzusetzen. Aufgrund der technischen Notwendigkeit sei beim Neubau eines Dachgeschoßes

das vorhandene Dach abzutragen und auf das letzte Geschoß die Konstruktion zu setzen. Die Bw. wiederholte ihre Berufungsanträge.

Aus dem Akt des Finanzamtes wird ferner Folgendes festgestellt:

Mit Kaufvertrag vom 29. Juni 2000 erwarb die Bw. von Frau CD um einen Kaufpreis von 2.100.000,00 ATS lastenfrei den nicht ausgebauten Dachboden des Hauses AdresseHaus samt drei Kellerabteilen und – nach Erfüllung der hiefür bestehenden rechtlichen Voraussetzungen – die Begründung von Wohnungseigentum an dem Dachboden bzw. von ausschließlichen Nutzungsrechten an den Kellerabteilen. Die Käuferin erwarb aufgrund des Kaufvertrages zunächst einen schlichten Miteigentumsanteil im Ausmaß von 1/10 der im Vertrag näher bezeichneten Liegenschaft. Dieser Miteigentumsanteil stellte den zum Erwerb des Wohnungseigentums erforderlichen Mindestanteil iSd § 3 WEG dar, wobei zwischen der Käuferin und der Verkäuferin gegenseitig die Miteigentumsanteile zu übernehmen oder zu übertragen waren, die notwendig waren, damit jedem Wohnungseigentümer der nach der Festsetzung der Nutzwerte zur Begründung seines Wohnungseigentums erforderliche Mindestanteil zukomme. Für die wechselseitige Übertragung von Miteigentumsanteilen anlässlich der Wohnungseigentumsbegründung wurde ausdrücklich Unentgeltlichkeit vereinbart.

Die Kosten für die erforderliche Erneuerung von Steigleitungen bzw. das Schleifen von Kamminen sollte die Verkäuferin tragen, wobei die Durchführung der entsprechenden Arbeiten mit Baubeginn des Dachbodenausbau zu erfolgen habe. Die Verkäuferin sollte die Kosten für das infolge einer Erneuerung von Steigleitungen notwendige Neuausmalen des Stiegenhauses nach Abschluss der sonstigen Arbeiten tragen. Die Verkäuferin übernahm die Verpflichtung, einen Personenaufzug bis zur Höhe des Dachgeschoßes zu errichten. Die Fertigstellung des Aufzuges habe spätestens bis zur Bezugsfertigkeit des Dachgeschoßes zu erfolgen.

Die Verkäuferin verpflichtete sich, der Käuferin 2 Pflichtstellplätze iSd Wiener Garagengesetzes, gegebenenfalls auch in der Form von Wohnungszusammenlegungen, zur Verfügung zu stellen, bzw. im Falle der Nichterfüllung dieser Verpflichtung die hiefür zu entrichtenden Ausgleichsabgaben zu bezahlen.

Die Käuferin sollte bezüglich der Planung und Durchführung des Dachbodenausbau, insbesondere auch der Anzahl der zu errichtenden Wohnungen, nach Maßgabe der Wiener Bauvorschriften, vollkommen frei sein. Der bestehende Lichthof durfte nicht überdacht werden. Nach Genehmigung der endgültigen Einreichplanung der Käuferin sollte die Verkäuferin auf ihre Kosten die Erstellung eines Nutzwertgutachtens durch einen hiefür befugten Ziviltechniker oder Sachverständigen beauftragen und auf der Grundlage dieses Gutachtens den Wohnungseigentumsvertrag zwischen ihr und der Käuferin auf ihre Kosten errichten lassen sowie in der Folge für die Verbücherung des Wohnungseigentums Sorge tragen.

Neben weiteren vertraglichen Bestimmungen übernahm die Verkäuferin die Gewähr dafür, dass das von ihr vor Vertragsabschluss an die Käuferin übergebene statische Gutachten betreffend die Tragfähigkeit der Fundamente für den beabsichtigten Dachausbau richtig sei. Die Käuferin sollte berechtigt sein, von dem Kaufvertrag zurückzutreten, sofern die Erteilung einer Baubewilligung gemäß § 70 BO für das von ihr eingereichte Bauvorhaben nicht innerhalb einer Frist von fünf Monaten ab dem Tag der Einreichung bei der Baubehörde erwirkt werden könne.

Der Kaufpreis sollte durch den Treuhänder wie folgt ausbezahlt werden:

40 % nach Verbücherung des lastenfreien Eigentumsrechtes für die Käuferin oder Übergabe sämtlicher hiefür erforderlicher Originalurkunden an den Treuhänder und rechtskräftiger Erteilung einer Baubewilligung gemäß § 70 BO für den Dachbodenausbau

30 % nach rechtskräftiger Erteilung der Benützungsbewilligung für den von der Verkäuferin zu errichtenden Personenaufzug

30 % sowie die angereiften Erlagszinsen abzüglich Kapitalertragsteuer und Kontoführungs- spesen nach rechtskräftiger Begründung des Wohnungseigentums.

Der Kaufpreis samt angereiften Erlagszinsen abzüglich Kapitalertragsteuer und Kontofüh- rungsspesen war vom Treuhänder an die Käuferin zu refundieren, sofern diese mangels Er- teilung einer Baubewilligung für den Dachbodenausbau von ihrem Rücktrittsrecht Gebrauch machen sollte.

Im Kaufvertrag vom Datum, abgeschlossen zwischen der Bw. und Herrn Mag. KW, wurde festgehalten, dass die Summe der Nutzwerte aller Liegenschaftsanteile der gegenständlichen Liegenschaft 1625 beträgt und 164 Miteigentumsanteile auf die Wohnung Nr. 1 und 202 auf die Wohnung Nr. 2 entfallen. Nach erfolgter Verbücherung des Wohnungseigentumsvertrages sollten der Verkäuferin Liegenschaftsanteile von 164/1625 sowie von 202/1625 zustehen, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an den genannten Wohnungen untrennbar verbunden sei. Über den Inhalt des Wohnungseigentumsvertrages lag zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch keine abschließende Einigung vor. Die Verkäuferin verpflichtete sich, unverzüglich alle erforderlichen Schritte zur Begründung des Wohnungseigentums hinsichtlich der kaufgegenständlichen Wohnung zu ergreifen. Gegenstand des Kaufvertrages waren demzufolge 164/1625 Liegenschaftsanteile an der gegenständlichen Liegenschaft, mit welchen Anteilen das Wohnungseigentum an Wohnung Top Nr. 1 verbunden sein werde. Mit diesen Liegenschaftsanteilen sollte der Käufer nach Fertigstellung des Dachgeschoßausbaus das alleinige Verfügungs- und ausschließliche Nutzungsrecht sowie das Wohnungseigentum an der Wohnung Nr. 1 laut Einreichplan erwerben. Der Käufer sollte das alleinige Verfügungs- und ausschließliche Nutzungsrecht an einem Kellerabteil erhalten. Es wurde ein Kaufpreis in

Höhe von 5.500.000,00 ATS für die Wohnung samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör vereinbart.

Mit Wohnungseigentumsvertrag räumten in der Folge CD und die Bw. einander Wohnungseigentum an näher bezeichneten Eigentumswohnungen ein, wobei der Bw. Wohnungseigentum an den Wohnungen Nummer 1 und 2 (ausgebautes Dachgeschoß) eingeräumt wurde, während für Frau D Wohnungseigentum an den übrigen Wohnungen begründet wurde.

Die zweite Dachgeschoßwohnung, Nummer 2, wurde im Jänner 2003 zum Verkauf angeboten. Als Kontaktmöglichkeit wurde eine Mobiltelefonnummer sowie eine Internetadresse angegeben. Der Verkauf sollte provisionsfrei direkt über den Eigentümer erfolgen.

Im Internet wurde die gegenständliche Wohnung als "luxuriöse Dachterrassenwohnung (Erstbezug!) mit großzügigem Dachgarten und Terrasse angeboten mit einer Fläche von 166,47 m². Das Objekt wurde weiters wie folgt beschrieben: Dieses zweigeschoßige Penthouse mit Lift bis vor die Wohnungstüre befindet sich **in einem** ca. 100 Jahre alten renovierten **Stadthaus**, nur ein paar Schritte von der X-Straße entfernt. Durch die Grünfläche direkt vor dem Hauseingang hat dieser Teil einen großzügigen, stadtplatzähnlichen Charakter. Das Penthouse ist ein kompletter Neubau und **bindet sich harmonisch als** hochwertiges, **aufgesetztes "6. und 7." Stockwerk in das gesamte Baugefüge ein**. Von der Straßenseite des Penthouse aus sieht man Richtung Sichtbeschreibung. Vom Schlafzimmer und dem großen Badezimmer aus blickt man über den parkähnlichen Grünstreifen, mit seinen großen Kastanienbäumen im Innenhof, auf die Y- Kirche, das Sichtbeschreibung2. Zur Wohnung wird ausgeführt, durch die exklusive, aufwendige Bauweise habe das Penthouse keinerlei störende Dachschrägen bzw. keine Kniestöcke. Besonderes Augenmerk sei auf die Wärme- und Schallisolation gelegt worden. Große Fensterflächen sorgten für angenehmes und einmaliges Raumgefühl. Auf der einen Seite den Puls der Stadt zu fühlen und "mitten drin" zu wohnen, auf der anderen Seite die Ruhe und Natur des Innenhofes zu erleben – das seien die Vorgaben, um ansprechendes Wohnen auf höchstem Niveau und in bester und modernster Lage zu ermöglichen. Die U-Bahn sei praktisch vor der Haustüre und das Naherholungszentrum Z, genauso wie die Stadtteil, nur wenige Gehminuten entfernt. Die Wiener Donau-Insel sei mit der U-Bahn in Zeitangabe zu erreichen. Zusätzlich wurde erwähnt, das Penthouse sei für den Eigenbedarf errichtet worden. Dementsprechend aufwendig und hochwertig seien die Qualität der Bauweise und der Ausstattung.

Den von der Betriebsprüfung des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk gemachten Aufnahmen ist zu entnehmen, dass sich der gegenständlich ausgebauten Dachboden straßenseitig in die Fassade einfügt und das Dach ungefähr das Niveau des rechts und links davon angrenzenden Gebäudes erreicht.

Bei der MA 37 (Baupolizei) wurde in den Bauakt betreffend den gegenständlichen Dachgeschoßausbau Einsicht genommen. Es wurden Kopien angefertigt von der Baubewilligung und von den eingereichten Plänen. Werkmeister E erklärte, dass in unteren Stockwerken zweimal Wohnungen zusammengelegt wurden und dies im selben Bescheid bewilligt wurde. Wer die Zusammenlegung durchgeführt hat, ist nicht bekannt, es scheint immer nur ein Bauwerber auf. Durch die Wohnungszusammenlegungen wurden zwei Wohnungen "eingespart", weshalb keine Stellplatzverpflichtung bestand. Werden nämlich Wohnungen neu errichtet, müssen entweder Stellplätze geschaffen oder eine Abgabe in Höhe von "120.000,00" (gemeint Schilling, nunmehr 8.720,74 Euro) bezahlt werden. Wie dem Bescheid und dem eingereichten Bauplan zu entnehmen ist, wurde das Kellerabteil der ehemaligen Top 3 in der Folge Top 1, das Kellerabteil der ehemaligen Top 4 in der Folge Top 2 zugeordnet. Das ("alte") Dach wurde abgetragen, eine Zwischendecke aus Stahlbeton eingezogen und nach dem Ausbau des Dachbodens ein neues Dach aufgesetzt, das nunmehr das Dach des gesamten Hauses bildet.

Unter anderem wurde im Baubewilligungsbescheid vom 16.1.2001 die Erfüllung folgender Auflagen vorgeschrieben:

12.) Auflagen für den Dachbodenausbau:

- c) Im Zuge der Bauarbeiten sind geeignete Vorkehrungen zu treffen, die das Eindringen von Niederschlägen und eine Durchnässung der obersten Geschoßdecke wirksam verhindern.*
- d) Vor dem Entfernen der Dachkonstruktion ist die oberste Geschoßdecke gegen das Eindringen von Niederschlägen durch das Aufbringen einer entsprechenden Isolierung zu schützen und ist weiters für einen sicheren Ablauf der Niederschlagswässer vorzusorgen.*
- e) Die Bauführung ist so abzustimmen, dass die Beheizbarkeit der benützten Aufenthaltsräume während der Heizperiode gewährleistet wird.*
- f) Alle benützten Wohnungen und Betriebseinheiten müssen auch während der Bauführung über notwendige Verbindungswege sicher erreichbar sein.*
- g) Gangaborte dürfen erst dann aufgelassen werden, wenn für die auch während der Bauführung benützten Wohnungen die in der Baubewilligung vorgesehenen neuen Aborte bereits geschaffen wurden.*
- h) Bei Änderungen an Bauteilen, die mit den Gesimsen in Verbindung stehen (Gesimsmauerwerk, Mauerbank, Gesimsanker usw.) ist die Standsicherheit der tragenden Gesimsteile unter Berücksichtigung des vorhandenen Bauzustandes nachzuweisen.*

Am 8. Mai 2008 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 idgF sind Spekulationsgeschäfte:

Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

- a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.
- b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 leg. cit. sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von:

Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern.

Strittig ist die Anwendbarkeit der angeführten Befreiungsbestimmung auf den gegenständlichen Dachausbau. Die Bw. führt dazu aus, es sei aufgrund der Herstellungsmaßnahmen aus dem nicht nutzbaren Rohdachboden ein neues, völlig anderes Wirtschaftsgut, nämlich bewohnbare Dachgeschoßwohnungen, geschaffen worden und verweist auf ein BFH-Urteil.

Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch zur österreichischen Rechtslage mehrfach erklärt, dass sich aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG und des § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG ergebe, dass Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, zwar bei der Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen seien, im Allgemeinen aber noch nicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des „selbst hergestellten Gebäudes“ hinreichten. Ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG liege nur vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasse die Befreiungsbestimmung nur die erstmalige Errichtung eines Objektes (siehe zB VwGH vom 20.9.2001, 98/15/0071).

Zuvor hat sich der Verwaltungsgerichtshof im o.a. Erkenntnis mit den Ausführungen der Gesetzesmaterialen befasst und erklärt, die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu diesem Begriff seien nicht eindeutig. Einerseits brächten sie zum Ausdruck, durch die Bestimmung

solle vermieden werden, dass bei der Veräußerung eines Gebäudes die „eigene Arbeitskraft“ des Veräußerers steuerlich erfasst werde, andererseits führen sie aus, dass von der Befreiungsbestimmung auch Gebäude erfasst würden, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden herstellen lasse.

Erfahrungsgemäß stelle es eine Ausnahme dar, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen sei. Vor diesem Hintergrund gelangte der VwGH zu der Auffassung, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes auch Gebäude erfassen wollte, die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lasse.

Die dargestellte Auslegung sehe sich mit der verfassungsrechtlichen Frage konfrontiert, ob die unterschiedliche steuerliche Behandlung von angeschafften Gebäuden einerseits und Gebäuden, bei denen die Bauleistungen „zugekauft“ worden seien, andererseits, vor dem Gleichheitssatz des Art 7 Abs 1 B-VG Bestand haben könne. Eine sachliche Rechtfertigung für die Unterscheidung möge darin zu finden sein, dass die Herstellung des Gebäudes (im Gegensatz zu dessen Anschaffung) mit einem ins Gewicht fallenden (finanziellen) Baurisiko verbunden sei. Die Problematik der unterschiedlichen Behandlung der dargestellten Fälle stehe aber jedenfalls einer weiten Auslegung des Begriffs der „selbst hergestellten Gebäude“ entgegen.

In einem weiteren Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133 setzte sich der VwGH mit der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung auf ein erworbene Gebäude auseinander, an dem die durchgeführten Baumaßnahmen als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung im Sinne der Verkehrsauffassung beurteilt wurden. Bei diesem Gebäude waren u.a. durch den Ausbau des Dachgeschoßes zwei neue Wohneinheiten errichtet und auch in den Untergeschoßen durch Anbauten neue Wohnflächen geschaffen worden. Der Verwaltungsgerichtshof führte in diesem Zusammenhang aus, 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.

Im Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 25.2.2003, 99/14/0316, führte der VwGH aus, dass wenn ein bestehendes Gebäude aufgestockt und umgebaut werde, die in diesem Zusammenhang angefallenen Planungskosten (Architektenhonorare) zu den Herstellungskosten (allenfalls Instandsetzungskosten) zählten, welche die Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft minderten.

Ob die Befreiungsbestimmung anwendbar ist, ist somit davon abhängig, ob ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne der Verkehrsauffassung vorliegt. Die Bw. bringt vor, der Begriff

Ausbau sei gegenständlich nicht verwendbar, da das gesamte Dach samt Dachstuhl abgetragen worden und die Dachgeschoßwohnungen neu errichtet worden seien.

Der Berufungssenat geht jedoch aus folgenden Gründen davon aus, dass kein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen vorliegt:

Sowohl der Kaufvertrag als auch die Baubewilligung bezeichnen das gegenständliche Bauvorhaben als "Dachboden ausbau" , wodurch die Verkehrsauffassung der Beurteilung des gegenständlichen Bauvorhabens dokumentiert wird.

Der Berufungssenat hält weiters den Ausbau des Dachgeschoßes nicht für vergleichbar dem Neubau auf einem Grundstück. Zum einen wird vorhandene Bausubstanz verwendet, was dadurch zum Ausdruck kommt, dass die Verkäuferin die Tragfähigkeit der Fundamente für den beabsichtigten Dachausbau garantiert sowie sich verpflichtet, der Bw. 2 Pflichtstellplätze iSd Wiener Garagengesetzes, **gegebenenfalls auch in der Form von**

Wohnungszusammenlegungen, zur Verfügung zu stellen, bzw. im Falle der Nichterfüllung dieser Verpflichtung die hiefür zu entrichtenden Ausgleichsabgaben zu bezahlen. Zum anderen verfügt das gegenständliche Gebäude sowohl vor als auch nach dem durchgeföhrten Bauvorhaben laut Baubewilligung über einen gemeinsamen Keller, wobei die Kellerräumlichkeiten nach dem Umbau neu eingeteilt wurden, weil durch Wohnungszusammenlegungen zwei Kellerabteile frei geworden sind. Durch die Zusammenlegungen wurde auch der Stellplatzverpflichtung entsprochen. Der ausgebauten Dachboden fügt sich straßenseitig als Teil des Gebäudes in die Fassade ein, wobei das Dach ungefähr das Niveau des rechts und links davon angrenzenden Gebäudes erreicht. Letztlich verpflichtete sich die Verkäuferin dazu, einen Personenaufzug bis zur Höhe des Dachgeschoßes zu errichten. Der Personenaufzug wurde im Vertrag als so wesentlich eingestuft, dass 30 % des Kaufpreises erst nach rechtskräftiger Erteilung der Benützungsbewilligung für diesen fällig werden sollten.

Nach Auffassung des Berufungssenates liegt daher kein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG vor, sondern wurde lediglich unter Einbeziehung der bereits bestehenden Gebäudeteile die nutzbare Wohnfläche durch den Dachausbau vergrößert. Die Befreiungsbestimmung ist daher nicht anwendbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Mai 2008