



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1.) Der Berufungswerber, Herr Bw. (Bw.), der ua als selbständiger Architekt tätig ist und zudem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wurde einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, wobei die Betriebsprüfung (BP) im Bericht vom 14. Juni 2006 in Bezug auf das Jahr 2000 unter der Tz 6 „Spekulationsgewinn“ folgende Feststellung getroffen hat:

Der Bw. habe im Jahre 1989 das Haus in 1080 Wien, A-Gasse 7, erworben und am 4. Jänner 2000 veräußert. Vom Erwerbszeitpunkt bis 1993 sei das Gebäude saniert und um einen Zubau erweitert worden. Die Herstellungsaufwendungen habe der Bw. gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 in Form von Fünfzehntelbeträgen geltend gemacht. Dadurch ergebe sich gemäß § 30 Abs. 1 Z 1a EStG eine Spekulationsfrist von fünfzehn Jahren. Bisher habe der Bw. das Gebäude als selbst hergestelltes Gebäude bewertet, wodurch gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG die Spekulationsbesteuerung entfalle.

Die Behandlung als selbst hergestelltes Gebäude durch den Bw. resultiere aus einer Anfrage an das Bundesministerium für Finanzen (BMF) vom 4. November 1999. In dieser Anfrage werde die Anschaffung eines Abbruchobjektes mit einem Rohbau verglichen. Konkret werde darin

auf den Abschnitt 3.2. Abs. 4 der Durchführungsrichtlinien zu den Spekulationseinkünften verwiesen, wonach die Befreiung von der Spekulationsgewinnbesteuerung auch dann gegeben sei, wenn ein Rohbau angeschafft und in der Folge vom Steuerpflichtigen fertiggestellt werde. Vorausgesetzt werde, dass die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaues übersteigen würden. Weiters werde in dieser Anfrage angeführt, dass das erworbene Haus laut Gutachten ein Abbruchobjekt darstelle, das jedoch trotz seiner wirtschaftlichen und technischen Abbruchreife totalsaniert worden sei. Die Ausnahme von der Spekulationsbesteuerung werde durch die mit enormen Eigenleistungen vorgenommenen Herstellungskosten begründet. Zusätzlich werde noch angeführt, dass das Gebäude zum Sanierungszeitpunkt nicht bewohnt und nicht an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossen gewesen wäre. Durch die Bestätigung der wirtschaftlichen und technischen Abbruchreife einerseits und dem Missverhältnis zwischen Anschaffungskosten und Herstellungsaufwendungen andererseits handle es sich um ein selbst hergestelltes Gebäude.

Die Beantwortung dieser Anfrage durch das BMF (*Anmerkung: Schreiben vom 10. Jänner 2000*) weise auf Punkt 3.2. (Abs. 4. und 5.) der Spekulationsrichtlinien hin. Danach könne der Begriff Rohbau mit einem „als solches (noch) nicht verwendbares Gebäude“ ausgelegt werden. Die Überwiegensregelung sei nicht auf den Rohbau im engeren Sinn beschränkt. Aufgrund des in der Anfrage geschilderten Sachverhaltes vertrete das BMF die Ansicht, dass hier ein noch nicht verwendbares Gebäude vorliegen könne, wobei darauf hingewiesen werde, dass die endgültige Beurteilung dem Finanzamt (FA) vorbehalten sei.

Sachverhaltsmäßig habe eine Erhebung der BP bei der zuständigen Baubehörde ergeben, dass an der linken hinteren Grundgrenze ein Zubau erfolgt und im Weiteren nach Abbrechen der bestehenden Dachkonstruktion ein neues Dachgeschoss errichtet worden sei. Das ursprünglich erworbene Gebäude sei im Wesentlichen erhalten geblieben, es sei lediglich eine andere Raumaufteilung getroffen worden. Die Einsicht in die Baupläne habe den Erhalt der ursprünglichen Außenmauern des Gebäudes bestätigt.

Die BP vertrete deshalb unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VwGH die Ansicht, dass kein selbst hergestelltes Gebäude vorliege. Werde ein bereits als solches verwendbares Gebäude angeschafft, so gelte es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn vom Steuerpflichtigen in der Folge Herstellungskosten aufgewendet würden, welche die Anschaffungskosten des Gebäudes überstiegen. Die Frage der tatsächlichen Benützung des Hauses, vor Inangriffnahme der vom Abgabepflichtigen veranlassten Bauarbeiten, sei rechtlich nicht von Bedeutung. Revitalisierung und Ausbau eines bestehenden Gebäudes würden aus diesem auch kein anderes Wirtschaftsgut machen.

Im konkreten Fall sei zum Erwerbszeitpunkt ein fertiges Gebäude vorhanden gewesen. Auch wenn durch die Sanierungsarbeiten die Bausubstanz verändert worden sei, sei damit kein neues Wirtschaftsgut entstanden. Die Herstellungskosten seien somit bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes zu berücksichtigen.

Wesentlich sei überdies, dass das Gebäude bereits seit 1991 unter Denkmalschutz stehe und ein Abbruch daher nicht möglich gewesen wäre. Dies sei in der Anfrage an das BMF unerwähnt geblieben. Die Lage des Gebäudes in einer Schutzzone spreche dafür, dass das Gebäude in seinem äußeren Erscheinungsbild erhalten bleiben sollte und auch erhalten geblieben sei. Daraus sei aber unter Anlegung des Maßstabes der Verkehrsauffassung zu schließen, dass die Baumaßnahmen den Rahmen einer Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung nicht verlassen hätten.

Der Verkauf des Gebäudes im Jahr 2000 realisiere somit den Tatbestand der Spekulationsbesteuerung wie folgt:

Anschaffungskosten	1,376.705,50
Herstellungskosten 1990	241.398,98
Herstellungskosten 1991	412.350,41
Herstellungskosten 1992	1,057.583,96
Herstellungskosten 1993	1,540.453,23
Herstellungskosten 1994	9.067,37
Herstellungskosten 1995	<u>143.541,10</u>
	4,781.100,55
Verkaufserlös	<u>-8.000.000,00</u>
	3,218.899,45
Vorsteuerberichtigung	<u>-194.939,87</u>
Spekulationsgewinn	S 3,023.959,58
	= € 219.759,71

2.) Gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen und dieser Feststellung folgenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 19. Juni 2006 erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin mit dem Schriftsatz vom 20. Juli 2006 Berufung. Darin heißt es, dass das Gebäude in 1080 Wien, A-Gasse 7, zum Zeitpunkt der Anschaffung im wirtschaftlichen Sinn als Rohbau zu betrachten gewesen sei. Zum Erwerbszeitpunkt sei in keiner Weise ein fertiges Gebäude vorhanden gewesen, das als solches verwendbar gewesen sei. Genauere Ausführungen würden nachgereicht werden.

3.) Das FA erließ daraufhin einen Mängelbehebungsbescheid gemäß § 275 BAO, der vom Bw. mit dem Schreiben vom 24. Oktober 2006 wie folgt beantwortet wurde:

„a) Die gegenständliche Liegenschaft 1080 Wien, A-Gasse 7, wurde bereits im Kaufvertrag vom Dezember 1989 als „Baulichkeit“ bezeichnet, da sich der Verkäufer weigerte, dieses als Gebäude oder gar Wohnhaus zu bezeichnen, um zivilrechtliche Konsequenzen zu vermeiden. Diese Baulichkeit wurde in einem Zustand erworben, der nach meiner Einschätzung als Architekt nicht einmal als Rohbau bezeichnet werden kann, da in dem Baukörper teilweise Geschossdecken, Fundamente und Dach fehlten, was bei Rohbauten allgemein vorhanden ist.

Installationen wie Wasser, Abwasser, Elektrizität oder Gas waren ebensowenig vorhanden, wie Fußböden, Türen, geschlossene Räume, Kochstellen oder sanitäre Einrichtungen.

Nach dem beigelegten Gutachten vom 12. Februar 1988 eines anerkannten staatlich befugten Bausachverständigen (Zitat: „... ist der Schluss zu ziehen, dass das Gebäude in Wien 8, A-Gasse 7, nicht sanierungswürdig ist.“) sollte die desolante Bausubstanz gänzlich abgerissen und ein neues Gebäude errichtet werden. Dieses wurde jedoch durch die etwa 18 Monate nach meinem Erwerb erfolgte Unterschutzstellung verhindert.

Die unter Denkmalschutz gestellten Bauteile konnten nur gerettet werden, weil bis zum Baubeginn durch mich laufend Schutzmaßnahmen wie weitere Pölzungen, Überdachungen und provisorische Ableitung von Niederschlägen durchgeführt wurden.

b) Es lag also zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft auf keinen Fall „ein als solches verwendbares Gebäude“ vor, wie es von der BP angenommen wird. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass aus den Bauplänen das Ausmaß des Gebäudes zum Zeitpunkt des Kaufes auf keinen Fall ersichtlich wird, da Bauteile, die abgebrochen wurden oder eingestürzt waren (wahrscheinlich teilweise schon im vorigen Jahrhundert) und an gleicher Stelle wieder aufgebaut werden, als „Bestand“ ausgewiesen werden, jedoch, wenn sie nicht wieder aufgebaut werden, als „Abbruch“ darzustellen sind, obwohl sie nur auf alten Plänen ausgewiesen, und beim Erwerb gar nicht mehr vorhanden waren.

Anzuführen ist auch, dass die im Kaufvertrag als „Baulichkeit“ bezeichnete Liegenschaft seit dem 2. Weltkrieg nicht mehr genutzt wurde.

c) Nachweisbare Tatsache ist, dass durch mich in Abstimmung mit dem Denkmalamt ein Bauvorhaben realisiert wurde, in das die denkmalgeschützte Gebäudestruktur und Bauteile so integriert wurden, dass die Belange des Denkmalschutzes erfüllt und ein bautechnisch und wirtschaftlich nutzbares Gebäude entstand. Nach meiner Definition wurde hier ein kompletter Neubau unter Einbeziehung denkmalgeschützter Bauteile errichtet.

Dieses wird auch aus der Tatsache ersichtlich, dass die beim Erwerb berechenbare, zu erzielende Nutzfläche der bestehenden Gebäudeteile nachweisbar ca. 99 m² mit einer Kubatur von ca. 270 m³ war, realisiert wurden letztendlich durch Errichtung dieses neuen Gebäudes ca. 323 m² Nutzfläche mit einer Kubatur von ca. 800 m³.

d) In diesem Zusammenhang mache ich darauf aufmerksam, dass der weitaus größte Teil der nutzbaren Fläche und Kubatur des Gebäudes in dem völlig neu errichteten hofseitigen Gebäudeteil liegt.

Die von mir durchgeführten Bauarbeiten entsprechen nicht nur hier, sondern auch in dem denkmalgeschützten Bauteil durchaus einem Neubau, was aus der folgenden Beschreibung deutlich wird:

- Es wurden alle Fundamente neu hergestellt, bis auf wenige Meter unter der Straßenfassade, die aufwendig unterfangen und verstärkt werden mussten.
- Alle Außenwände wurden neu errichtet, mit Ausnahme der denkmalgeschützten Straßenfassade, die allerdings mit sehr hohen Kosten generalsaniert werden musste.

- Etwa 85 % der Geschossdecken sind neu erstellt, die restlichen 15 % mussten verbleiben und aufwendig restauriert werden, da bei einer Erneuerung die denkmalgeschützte Fassade wahrscheinlich eingestürzt wäre.
- Alle tragenden und nicht tragenden Innenwände wurden neu errichtet, teilweise mit den alten Steinen, um die Bauteilstruktur zu bewahren.
- Der gesamte Dachstuhl wurde neu hergestellt, über dem Straßentrakt auf Anweisung des Denkmalamtes aus altem Bauholz, das bei dem Abbruch eines alten Daches im 7. Bezirk anfiel und aufwändig gesäubert und repariert werden musste.
- Die gesamte Dachhaut wurde neu hergestellt, wobei der Straßentrakt nach Maßgabe des Denkmalamtes mit alten Dachziegeln gedeckt wurde, die mühsam aus verschiedenen Abbruchhäusern im Burgenland zusammengekauft werden mussten.
- Alle Innenausbauten sowie alle Elektro-, Wasser-, Gas- und Abwasserinstallationen sind neu, da vorher nicht vorhanden.
- Alle Fußböden, Fenster, Türen, Treppen, Kamine, Entlüftungen sind neu, da vorher nicht vorhanden oder desolat, mit Ausnahme des Treppenstückes von EG in das 1. OG, das neu unterfangen werden musste.

Daraus ist ersichtlich, dass die durchgeführten Arbeiten nicht nur weit über den Rahmen einer Sanierung, Revitalisierung oder Renovierung eines bestehenden Gebäudes hinausgehen, sondern nicht einmal annähernd damit vergleichbar sind.

e) In Bezug auf die Wirtschaftlichkeit des Bauvorhabens ist zu sagen, dass die o.a. Neubau- und Restaurierungsarbeiten „nur“ 3,405 Millionen ATS kosteten, d.h. mehr als das 3-Fache der Anschaffungssumme von 1,101 Millionen ATS, weil ich als Bauingenieur und Architekt mit einer Maurer- und Zimmermannausbildung über 3 Jahre meine gesamte Freizeit in die Planung und Bauarbeiten gesteckt habe.

Die Ausführung der Arbeiten ausschließlich durch Professionisten wäre ein extremes wirtschaftliches Risiko gewesen, da Umfang, Art der notwendigen Arbeiten nur Schritt für Schritt bei Freilegen der denkmalgeschützten und bereits eingestürzten Bauteile ersichtlich wurden. Damit war die Errichtung durch eine Baufirma zum Fixpreis völlig ausgeschlossen. Die Errichtung als Regiearbeiten hätte nach meinen Berechnungen, basierend auf meiner umfangreichen Eigenleistung, mindestens 7 Millionen ATS gekostet, was eine wirtschaftlich vertretbare Nutzung der Liegenschaft unmöglich gemacht hätte.

f) Letztendlich ist anzuführen, dass vor Verkauf der Liegenschaft durch meinen Steuerberater eine entsprechende Anfrage an das BMF gestellt wurde und diese eindeutig dahingehend beantwortet wurde, dass „im Falle eines Rohbaues von einem selbst hergestellten Gebäude auszugehen ist, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten übersteigen“ und weiterhin „aus Pkt. 3.2. Abs. 5 der Spekulationsrichtlinien abzuleiten ist, dass der Begriff „Roh-

bau“ in dem Sinn „als solches (noch) nicht verwendbares Gebäude“ auszulegen ist, die Überwiegensregelung also nicht auf den Rohbau im engeren Sinne beschränkt ist.“

Die Kritik der BP, es sei in der Anfrage unerwähnt geblieben, dass das Gebäude unter Denkmalschutz stand, ist irrelevant, da diese Unterschutzstellung weder etwas an dem desolaten Zustand der „Baulichkeit“ änderte, noch an der Tatsache, dass

- es sich eindeutig um ein „als solches (noch) nicht verwendbares Gebäude“ gehandelt hat und

- dass etwa 2/3 der Gesamtnutzfläche und Kubatur eindeutig außerhalb der denkmalgeschützten Baulichkeit errichtet wurden und

- dass die Errichtungskosten, trotz enormen Eigenleistungen, die Anschaffungskosten nicht nur überstiegen haben, sondern um das 3-fache so hoch waren.

g) Zu den von der BP angeführten VwGH-Entscheidungen ist Folgendes anzumerken:

- VwGH-Erkenntnis vom 20.9.2001, 98/15/0071:

„Vor diesem Hintergrund gelangt der Verwaltungsgerichtshof 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 lässt.“

Dieses trifft eindeutig auf das gegenständliche Gebäude zu (vgl. Punkt e) meiner Darstellung).

„... hat die belangte Behörde die Sachverhaltsdarstellung getroffen, dass die Grundsubstanz des Gebäudes nicht verändert worden ist. Sämtliche Außenmauern, die Fundamente, der Keller und die tragenden Mauern im Gebäudeinneren seien bestehen geblieben. Auch die Kubatur sei unverändert geblieben.“

Die Grundsubstanz des Gebäudes wurde eindeutig verändert (vgl. Punkt c) meiner Sachverhaltsdarstellung).

Die Kubatur wurde etwa verdreifacht (vgl. Punkt c) meiner Darstellung).

- VwGH-Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133

„... dass die am erworbenen Gebäude durchgeführten Baumaßnahmen den Rahmen dessen gesprengt hätten, was nach der Verkehrsauffassung als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung gilt, und deshalb schon als „erstmalige Errichtung“ eines Gebäudes zu beurteilen gewesen wären, ist im Verfahren nicht hervorgekommen ... Die - sei es auch erhebliche - Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Flächen des Gebäudes begründe seine (neue) Herstellung ... noch nicht.“

Art und Umfang der von mir durchgeführten Bauarbeiten können schon von den eingesetzten Mitteln her (Kosten und Eigenleistung) nicht als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung bezeichnet werden (vgl. Pkt. d) u. e)). Es wird darauf aufmerksam gemacht, dass in meinem Fall das Ausmaß der zu Wohnzwecken nutzbaren Flächen nicht erhöht, sondern tatsächlich

erst einmal geschaffen wurde, da nicht vorhanden. Dieses auch nicht nur innerhalb der bestehenden „Baulichkeit“, sondern in weit überwiegenden Maß in dem durch mich völlig neu geschaffenen Bauteil (vgl. Pkt. d)).

h) Für den Fall, dass das FA nicht durch Berufungsvorentscheidung entscheidet, sondern die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorlegt, wird hiemit schon jetzt beantragt, eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.

i) Aufgrund der vorstehenden Ausführungen beantrage ich, den angefochtenen Bescheid wie folgt abzuändern:

Festsetzung der sonstigen Einkünfte mit NULL.“

4.) In der Stellungnahme der BP zu diesen Ausführungen des Bw. heißt es, dass laut dem Bauplan, der am 24. März 2004 dem Bauausschuss als Vorlage gedient habe, folgende Nutzflächen ausgewiesen seien:

Nutzflächen Bestand alt (wenn auch desolat): 209,8 m²

Nutzflächen Neu: 322,55 m²

Daraus ergebe sich eine Erhöhung der Nutzfläche: 112,75 m² (das wären 34,96 %). Die Erhöhung der Nutzflächen resultiere aus dem Ausbau des Dachgeschosses im erworbenen Bestand und dem Anbau. Dies stehe im Widerspruch zur Behauptung des Bw., dass sich der Großteil der nutzbaren Fläche im neu errichteten Anbau befinde. Die BP gehe davon aus, dass die vom Planverfasser als Bestand ausgewiesenen Gebäudeteile bei der Planerstellung vorhanden gewesen seien, wenn auch der Zustand desolat oder baufällig gewesen sei.

In weiterer Folge befasste sich die BP noch mit den einschlägigen Erkenntnissen des VwGH sowie des Unabhängigen Finanzsenates (UFS).

5.) In der Gegenäußerung hiezuhin brachte der Bw. vor, dass sich die BP auf die Flächenangaben im Einreichplan vom 1. August 2000 beziehe, in welchem unter Nutzflächen Bestand 209,8 m² angegeben seien. Hiezu sei anzumerken, dass in diesem Einreichplan auch Flächen angegeben seien, die an Hand von allen, bei der Baubehörde aufliegenden Unterlagen nachvollziehbar seien, dh auch Flächen von Gebäudeteilen, die bei dem Erwerb gar nicht mehr vorhanden gewesen seien. Dieses beziehe sich besonders auf den nördlichen Hoftrakt, der nachweislich nicht mehr existiert habe und zu welchem dem Bw. die Baubehörde bei der ersten Bauverhandlung eine Archiv-Zeichnung vom Anfang des 20. Jahrhundert vorgelegt habe mit der Maßgabe, diesen als „Abbruch“ in der Einreichplanung darzustellen. Daher sei auch die Fläche dieses nördlichen Hoftraktes als „Bestand“ angegeben, obwohl dieser beim Erwerb der Liegenschaft nicht mehr existiert habe.

Die Annahme der BP, die Erhöhung der Nutzfläche von 99 m² auf 323 m² resultiere aus dem Ausbau des Dachgeschosses im erworbenen Bestand und dem Anbau sei schlichtweg unrichtig, weil einerseits dem Straßentrakt ein hofseitiger, viergeschossiger Neubau hinzugefügt worden sei, andererseits der zweigeschossige denkmalgeschützte Bauteil mit einem komplett

neuen Geschoß überbaut und darüber ein neues Dach mit alten Balken von einem Abbruchhaus neu errichtet worden sei. Der gesamte südliche fünfgeschossige Hoftrakt inkl. des genutzten Dachgeschosses habe nachweislich niemals existiert und sei daher komplett neu errichtet worden.

Zuletzt ging der Bw. noch auf die von der BP angeführten Erkenntnisse bzw. Entscheidungen des VwGH sowie des UFS ein und beantragte noch einmal, eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.

6.) Das FA legte in der Folge die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor und bezeichnete den Streitpunkt wie folgt: *„Ein technisch und wirtschaftlich abbruchreifes Gebäude wird saniert und in weiterer Folge veräußert; strittig ist, inwieweit bei einem devastierten Gebäude die Befreiungsbestimmung bezüglich eines Spekulationsgewinnes aus den Gebäudeerrichtungskosten gegeben ist.“*

Über die Berufung wurde erwogen:

7.) In Bezug auf den Antrag des Bw. im Schriftsatz vom 24. Oktober 2006, eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat durchzuführen, ist darauf hinzuweisen, dass ein solcher Antrag gemäß §§ 282 Abs. 1 Z 1 und 284 Abs. 1 Z 1 BAO in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt werden muss. Anträge, die wie im vorliegenden Fall erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben (bzw. in der Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme der BP) gestellt werden, begründen nach der Rechtsprechung des VwGH keinen Anspruch (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 96/14/0091; 24.3.2004, 98/14/0179; 11.5.2005, 2001/13/0039). Da im Berufungsschriftsatz vom 20. Juli 2006 kein solcher Antrag gestellt worden ist, obliegt die Entscheidung über die gegenständliche Berufung dem Referenten ohne Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

8.) Aus dem Steuerakt, aus den vom Bw. im BP- bzw. Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen sowie aus den vom UFS beigeschafften Akten des Bundesdenkmalamtes (BDA) und der Baubehörde ergibt sich Folgendes:

a) Der Bw. hat mit Kaufvertrag vom 4. Dezember 1989 von der Versicherung die Liegenschaft 1080 Wien, A-Gasse 7, um einen Kaufpreis von S 1.289.000,00 erworben, wobei laut dem Kaufvertrag die Liegenschaft ein Ausmaß von ca. 154 m² hat und „auf ihr eine sanierungsbedürftige Baulichkeit errichtet ist“.

Inklusive Nebenkosten hat der Anschaffungspreis S 1.376.705,50 betragen, wobei der Bw. im Anlageverzeichnis 1990 (Beilage zur Einnahmen- und Ausgabenrechnung betreffend diese Liegenschaft) die Aufteilung in Gebäude und Grund und Boden wie folgt vorgenommen hat::

- Gebäude: S 1.101.364,40 (2% AfA)
- Grund und Boden: S 275.341,10 (= 20 %)

Dem FA gegenüber hat der Bw. in den Folgejahren im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft jeweils Verluste erklärt. Dabei hat er „Herstellungsaufwand für denkmalgeschütztes Haus sowie nach §§ 3 bis 5 MRG“, der gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre zu verteilen ist, wie folgt geltend gemacht:

1990: S 241.398,98 (davon Planungskosten rd. S 110.000,00; Restbetrag für Mulden bzw. Baumaterial)

1991: S 412.350,41 (davon Architektenleistungen rd. S 120.000,00; Restbetrag für Mulden bzw. Baumaterial)

1992: S 1.057.583,96 (davon Installationen rd. S 250.000,00; Fenster rd. S 250.000,00, Dachstuhlisanierung rd. S 135.000,00; Restbetrag für Baumaterial, Bauarbeiten, Dachziegel, Fassade, Elektroarbeiten etc.)

1993: S 1.540.453,23 (davon Baumaterial rd. S 340.000,00; Dachdecker- und Spenglerarbeiten rd. S 250.000,00; Installationen rd. S 150.000,00; Dachverglasung, Türen und Fenster je rd. S 100.000,00; Restbetrag für Fassade, Elektroarbeiten, Fliesen etc.)

1994: S 9.067,37 (Baumaterial)

1995: S 143.541,10 (Restzahlungen für Installationen und Kamin)

Ab dem Jahre 1993 erzielte der Bw. Einkünfte aus der Vermietung des gegenständlichen Gebäudes.

Mit Kaufvertrag vom 4. Jänner 2000 hat der Bw. diese Liegenschaft (samt „das mit ihr untrennbar verbundene Gebäude“) um den Kaufpreis von S 8.000.000,00 veräußert. Dieser Kaufvertrag enthält unter dem Punkt III. („Gewährleistung“) den Zusatz, dass das Gebäude in den Jahren 1992 bis 1993 in enger Zusammenarbeit mit dem BDA saniert und die diesbezüglich erteilten Auflagen allesamt eingehalten worden seien. Sache des Bw. als Verkäufer sei noch die Erlangung aller notwendigen Genehmigungen aus baurechtlicher Sicht.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 hat der Bw. zum einen darauf hingewiesen, dass der Ansatz eines Spekulationsgewinnes hinsichtlich dieser Liegenschaft entfalle, da es sich um ein selbst hergestelltes Gebäude handle. Zum anderen hat er Besondere Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 in Höhe von S 1.266.124,55 (abgesetzte Fünfzehntelbeträge abzüglich der rechnerischen AfA) sowie eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von S 162.624,20 (von der BP unstrittig auf S 194.939,87 erhöht) erklärt.

b) Laut dem Gutachten vom 12. Februar 1988, in Auftrag gegeben von der damaligen Eigentümerin der Liegenschaft 1080 Wien, A-Gasse 7, der Versicherung, beabsichtigte diese, das sich in einer Schutzzone befindliche Gebäude *„wegen des schlechten Bauzustandes und des unzweckmäßigen Grundrisses abzutragen und an dessen Stelle einen Neubau zu errichten, welcher jedoch in weitem Umfange eine Rekonstruktion der bestehenden Bauanlage darstellt, jedoch unter Einhaltung der Bebauungsbestimmungen und der derzeit geltenden baurechtlichen Vorschriften zweckmäßige Grundrisse und den heutigen Anforderungen entspre-*

chende Aufenthaltsräume enthalten soll. Um diese Absicht zu dokumentieren, wurde das Ansuchen um Abbruch und um Neubau gemeinsam eingebracht, sodass das Bauvorhaben ein einheitliches Ganzes bildet und die Wiederherstellung des Stadtbildes im Sinne der Absicht der Schutzzone gewährleistet sein soll. Bei der zuständigen Magistratsabteilung 7 stieß die Bauabsicht der Liegenschaftseigentümerin jedoch auf Schwierigkeiten, die Sachverständigen der Mag.Abt. 7 vertraten - zumindest bisher - die Auffassung, es sei eine Sanierung der bestehenden Bauanlage möglich und auch die Schaffung von geeigneten Aufenthaltsräumen in dem so sanierten Altbestand.“

In der Folge wurde in diesem Gutachten geprüft, ob eine solche Sanierung wirtschaftlich zumutbar sei und ob im Falle einer wirtschaftlich zumutbaren Sanierung geeignete Aufenthaltsräume erzielt werden können.

So heißt es, dass sich das Gebäude auf einem ca. 9,25 m breiten und ca. 16,10 m tiefen Grundstück befinde und aus einem ca. 8,60 m tiefen Straßentrakt und aus einem im rechten Winkel dazu angeordneten ca. 5,00 m breiten und ca. 7,50 m langen Seitentrakt an der rechten Grundgrenze bestehe. Beide Trakte bestünden aus einem Erd- und einem 1. Obergeschoss sowie einem Dachboden. Das Dach des Seitentraktes sei entfernt und durch ein Dach ersetzt, welches den gesamten Seitentrakt und Innenhof mit einem flacheren Pappedach überdecke, sodass auf diese Weise die Liegenschaft zu 100 % verbaut sei. Die Feuermauer zum rechten Nachbarhof sei mit Holz verkleidet. Der Straßentrakt sei unterkellert, der Seitentrakt dagegen nicht.

Das Gebäude weise ua folgende „gravierende konstruktive Mängel“ auf:

- starke Durchfeuchtungen des Mauerwerkes im Erdgeschoss bis zum Kordongesimse, Schadsalzkonzentration
- erhebliche Setzungserscheinungen des an der linken Grundgrenze befindlichen Gebäudeteiles, welche in Bewegung und progressiv fortschreitend sein müssen, weil seit der letzten Fassadeninstandsetzung (schätzungsweise vor etwa 10 Jahren) diese Risse neu aufgetreten seien
- Spaltung der gesamten Straßenfassade bis zum Hauptgesimse
- Decke über Keller im Eingangsbereich sei eingebrochen, straßenseitige Außenmauer mit Stahlträger gepölzt
- Dübelbaumdecke über Erdgeschoss ohne Tragfähigkeit, gepölzt, z.T. fehlend
- Mauerwerk mit Schadsalzen verseucht, Mörtel abgestorben
- Gewölbe des Seitentraktes im Scheitel gebrochen, durch Mauerung gepölzt, Decke im 1. Stock fehle
- sämtliche Türen und Fenster vermorscht und unbrauchbar, schwere Putzschäden usw

Zuletzt heißt es im Gutachten wie folgt: „Aus dem Befund ergibt sich schlüssig, dass das Gebäude nicht nur dem Alter entsprechende Abnutzungserscheinungen an Verputz, Fenstern

und Türen usw aufweist, sondern in seinen konstruktiven Bestandteilen schwer geschädigt ist. Durch die erheblichen Setzungserscheinungen an der linken Grundgrenze hat das Ziegelmauerwerk vom Keller bis zum Dach keinen konstruktiven Zusammenhang mehr, die Gewölbespannungen sind so stark geschädigt, dass Untermauerungen und Bölzungen zur Hintanhaltung des Einsturzes erforderlich wurden. Die aus Holz bestehenden Deckenkonstruktionen sind durchgemorscht und fehlen z.T. überhaupt. Eine Sanierung des Altbestandes müsste daher bedeuten, dass sowohl das Mauerwerk als auch sämtliche Decken erneuert werden müssten, zusätzlich müsste eine Unterfangung der linksseitigen Feuermauer im Keller und zusätzlich eine Unterfangung des Kellermauerwerkes an der Straße erfolgen. In diesem Zuge wären naturgemäß auch sämtliche Fassaden neu herzustellen, sodass das auf diese Weise sanierte Altgebäude nicht mehr mit dem ursprünglichen ident sein kann. Es ist einsichtig, dass die aufzuwendenden Kosten im Verhältnis zum Erfolgsunverhältnismäßig hoch, nach der Berufserfahrung des SV jedenfalls erheblich höher als Neubaukosten sein müssten, die Sanierungskosten würden vermutlich mindestens das Doppelte von Neubaukosten betragen. Wie sich nachweislich aus einer Reihe von Sanierungsobjekten nach dem Wohnungssanierungsgesetz ergibt, erreichen Sanierungskosten und die Schaffung von Aufenthaltsräumen im Altbestand von Häusern etwa vergleichbare Neubaukosten, aber nur dann, wenn die konstruktiven Elemente des Altbestandes im Wesentlichen in gutem und brauchbarem Zustand sind. Trifft dies nicht zu, und sind - wie im vorliegenden Fall - die konstruktiven Elemente des Gebäudes in nicht mehr brauchbarem Zustand und kommen noch Setzungserscheinungen infolge mangelhafter Fundierung hinzu, so überschreiten die Sanierungskosten die vergleichbaren Neubaukosten erheblich, im vorliegenden Fall um vermutlich mehr als das Doppelte. Hinzu kommt, dass selbst für den Fall einer Sanierung des Altbestandes nur ein kleiner Teil der dann geschaffenen Aufenthaltsräume den gesetzlichen Lichteinfall aufweisen kann, wie aus dem Befund hervorgeht. ... Im Falle des Ausbaues des bestehenden Dachgeschosses des Straßentraktes könnten allerdings Aufenthaltsräume mit Lichteinfall zusätzlich geschaffen werden. ... ist der Schluss zu ziehen, dass das Gebäude in Wien 8, A-Gasse 7, nicht sanierungswürdig ist.“

c) Dem Akt des BDA ist diesbezüglich zu entnehmen, dass die Magistratsabteilung 19 mit Schreiben vom 12. August 1988 diesem Gutachten insofern widersprochen hat, als der Gutachter davon ausgehe, dass der Grundgedanke der Schutzzone lediglich darin bestehe, „das Stadtbild in bestimmten Bereichen im ursprünglichen Zustand möglichst zu erhalten“, und in der Folge meine, dass diesem Anliegen „auch durch eine sachgemäße Rekonstruktion Rechnung getragen werden könne“. Der offenkundige Widerspruch in dieser Aussage und die nicht gesetzeskonforme einengende Interpretation der Zielsetzungen der Schutzzone in einer Beschränkung auf Oberflächenkosmetik und Kulissen für den Fototourismus lasse das Ergebnis des Gutachtens als zweifelhaft erscheinen. Zudem enthalte das Gutachten lediglich eine interpretierende Besprechung fotografierbarer Bauschäden. Es werde auch nicht in Erwägung ge-

zogen, dass die Bauschäden zum Teil erst durch mutwillige Entfernung von Decken (zwischen Keller und Erdgeschoss) entstanden oder verstärkt worden sein könnten. Weiters würden im Gutachten keinerlei Sanierungsmöglichkeiten aufgezeigt und nicht erwogen, ob nicht schon durch sukzessive Auswechslung der Decken und Verstärkung der Kellermauern eine ausreichende Stabilisierung des Gebäudes herbeigeführt werden könne. Auch die Behauptung, dass nur ein kleiner Teil der im Altbestand liegenden Aufenthaltsräume dem gesetzlichen Lichteinfall entspreche, lasse außer Acht, dass damit der größte Teil des Altbestandes in den Schutzzonen schon wegen Belichtungsmängel abgebrochen werden müsste. Nicht erwogen werde weiters, wie das Risiko hinsichtlich der Gefährdung des Nachbarhauses (*Anmerkung: ebenfalls vom Bw. erworben und anschließend umfangreich saniert*), welches etwa gleich alt sei, in Rechnung zu stellen sei. Die MA 19 komme deshalb insgesamt zum Ergebnis, dass aus kulturhistorischer Sicht die Erhaltung des Gebäudes im öffentlichen Interesse gelegen sei.

d) Nachdem der Bw. nach dem Erwerb dieser Liegenschaft schon mit entsprechenden „Sanierungsarbeiten“ begonnen hatte, wurde ihm vom BDA mit Schreiben vom 31. Mai 1991 mitgeteilt, dass beabsichtigt sei, das gegenständliche Gebäude wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen und kulturellen Bedeutung wegen öffentlichen Interesses an seiner Erhaltung unter Denkmalschutz zu stellen. Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass eine Unterschutzstellung insbesondere zur Folge hätte, dass die Zerstörung des Objektes sowie jede Veränderung, die dessen Bestand, überlieferte Erscheinung oder künstlerische Wirkung beeinflussen könnte, der Bewilligung des BDA bedürfe.

Begründend wurde vom BDA auf folgende Umstände hingewiesen:

Dieses vorstädtische Wohnhaus (mit dem Hausnamen „HH“) sei im 4. Viertel des 18. Jahrhunderts errichtet worden und zeichne sich durch eine im josephinischen Plattenstil reich gegliederte Schauseite aus. Die zweigeschossige, vierachsige Fassade werde durch ein markantes Kordongesims in eine sockelartige Erdgeschosszone mit horizontal durchlaufenden Bändern und das Obergeschoss geteilt. Während im Erdgeschoss die Fenster in einfachen unprofilierten Rahmen mit Schlusssteinen, die bis zum Kordongesims reichen, sitzen, finden sich im Obergeschoss aufwendigere Gliederungen, die in der für das ausgehende 18. Jahrhundert zeittypischen Form aus geschichteten Platten aufgebaut seien. Die Fensterachsen würden eine zusätzliche Betonung durch ihre Anbindung sowohl an das Kordon- als auch an das Kranzgesims sowie durch die mit Plattenelementen versehenen Parapet- und Verdachungsfelder erfahren. Das Eingangsportal mit einem profilierten Rahmen und einem spangenartig bis zum Kordongesims reichenden Schlussstein sitze in der äußersten linken Achse. Besonders bemerkenswert sei auch das Satteldach - ein Trockendach - mit einer in voller Breite durchgehenden Luftöffnung. Im Inneren habe das durch einen schmalen Flur erschlossene, unterkellerte Haus im Wesentlichen noch die Struktur des ausgehenden 18. Jahrhunderts bewahrt. Das Wohn- und Handwerkerhaus mit dem einzigen erhaltenen spätbarocken Trockenboden im 8. Bezirk stelle mit seiner qualitätsvollen, reich gestalteten

Fassade ein nahezu unverändertes Zeugnis der josephinischen Bauperiode dar. Zugleich bilde es als erstes der aus der Baulinie vorspringenden Häuserzeile nahe dem Eingang der A-Gasse einen markanten Blickpunkt im örtlichen Stadtbild. Dem Gebäude komme geschichtliche, künstlerische und kulturelle Bedeutung zu.

Mit Schreiben vom 14. Juni 1991 erklärte sich der Bw. mit der beabsichtigten Unterschutzstellung einverstanden und ersuchte, „da die Dachhaut des Objektes bereits seit Jahren abgetragen und die gesamte Bausubstanz der Witterung ausgesetzt“ sei, um eine umgehende Berücksichtigung des Gebäudes, um die „notwendigen Erhaltungs- und Restaurierungsarbeiten“ nach den Anweisungen des BDA ehestens einleiten zu können.

Das BDA erließ daraufhin am 31. Juli 1991 den Bescheid, womit das Gebäude unter Denkmalschutz gestellt wurde.

In weiterer Folge teilte der Bw. dem BDA die geplanten Änderungen am existierenden Baubestand mit und übermittelte die entsprechenden Baupläne.

Die Änderungen wurden vom Bw. im Schreiben vom 3. Februar 1992 unter Bezugnahme auf die Baupläne wie folgt zusammengefasst:

- Erdgeschoss: neues Fenster im Giebel (Feuermauer); 1/2-steinige Wand zur Bildung eines Windfanges, da existierende Haupteingangstüre nicht dicht schließt; Türdurchbruch als Zugang zur neuen Toilette und Dusche unter der bestehenden Treppe; neue Mauerpfeiler als Auflage für neuen Stahlträger zur Unterstützung der an den Balkenenden angemorschten Dibelbaumdecke über Erdgeschoss; neue 1/2-steinige Zwischenwand zur Bildung des Raumes für Toilette und Dusche; Abmauerung zur Unterstützung des existierenden, auseinandergedrückten und eingebrochenen Stichbogens (die Struktur des Stichbogens bleibt erhalten)
- 1. Obergeschoss: Durchbruch für neues Fenster im Giebel über dem neuen Fenster im Erdgeschoss; Durchbruch durch existierende tragende Wand für Zugang zur neuen Dusche, bis 2,10 m Höhe, Einzug eines neuen Ziegelüberlagers; Durchbruch durch existierende tragende Wand für Zugang zur neuen Toilette, bis 2,10 m Höhe, Einzug eines neuen Ziegelüberlagers (diese Wand bestand aus 2 1/2-steinigen Aufmanierungen ohne inneren Verband, wovon die zur Stiege gelegene Aufmauerung bereits eingestürzt war); Durchbruch für neue Türe bis 2,10 m Höhe mit neuem Ziegelüberlager; Abbruch von desolaten, teilweise eingestürzten Wandteilen zur besseren Raumnutzung, Unterfangung der existierenden, darüberliegenden Dippelbaumdecke durch neue Stahlträger
- 2. Obergeschoss: Durchbruch durch existierende 1/2-steinige Außenwand für neues Fenster; Ausmauerung mit Isoliermauerwerk zur Erreichung des notwendigen K-Wertes für Außenwände; Aufmauerung neuer 1/2-steiniger Zwischenwände als Raumbildung für neues Bad, Toilette und Zimmer

Schnitt - Straßentrakt: Reparatur und Ergänzung des existierenden Kaminkopfes nach Vorgaben des BDA bzw. der MA 19; Sanierung des existierenden Dachstuhles; Entfernen der exis-

tierenden Schüttung über den Dippelbäumen und Neuerstellung eines zeitgemäßen Fußbodenaufbaues; Kürzen der bestehenden, völlig vermorschten, hofseitigen Dippelbäume um ca. 40 cm, Absenken um ca. 36 cm auf neu eingezogene Stahlträger; Abtragen der bestehenden Schüttung auf Erde und Aufbau einer neuen zeitgemäßen Fußbodenkonstruktion lt. Plan; Unterstützung der bestehenden Dippelbaumdecke durch neue Stahlträger, ca. 60 cm vom Balkenende, die teilweise vermorscht sind; Erneuerung der Kastenfenster, entsprechend der Empfehlung des BDA

Mit Bescheid des BDA vom 26. Februar 1992 wurde dem „Antrag auf Veränderung des Objektes“ laut Baubeschreibung stattgegeben, wobei der Bw. verpflichtet wurde, den existierenden Dachstuhl entsprechend zu sanieren (Austausch der vermorschten Konstruktionselemente gegen neu angefertigte Teile, wobei altes Holz, zB aus anderwertigen Abbruchvorhaben erhalten, zu verwenden sei; neu angefertigte Konstruktionselemente und Verbindungen seien getreu dem Bestand herzustellen, dh es seien nach Möglichkeit auch die alten Holzverbindungen zu erstellen; die Verwendung von Stahlteilen und sichtbaren Nagelanschlüssen sei zu vermeiden; das Dach sei mit alten Dachziegeln, die vom BDA zur Verfügung gestellt werden, neu zu decken).

e) Dem Akt der Baubehörde ist ua zu entnehmen, dass der Bw. erstmals am 2. März 1992 um Baubewilligung einreichte, wobei er ausdrücklich darauf hinwies, dass bereits die rechtskräftige Bewilligung des BDA zu allen „Sanierungs- und Ergänzungsarbeiten“ für das gegenständliche Bauprojekt vorliege.

In diesen der Baubehörde übermittelten Bauplänen ist die „Art des Bauvorhabens“ mit „Umbau und Totalsanierung des denkmalgeschützten Einfamilienhauses“ bezeichnet.

In den Folgejahren fanden eine Reihe von Bauverhandlungen statt, wobei seitens der Baubehörde mehrfach die Baupläne bemängelt wurden, da ua da abzutragenden Bauteile nicht korrekt dargestellt seien und deshalb der ursprüngliche Gebäudeumriss nicht erkennbar sei sowie das Gesamtausmaß der Zubauten nicht beurteilt werden könne. Nachdem ua mit Bescheid vom 18. Mai 2000 die Baubewilligung versagt worden war und der Bw., der zu diesem Zeitpunkt die Liegenschaft schon veräußert hatte, geänderte Baupläne vorgelegt hatte, wurde mit Bescheid vom 7. April 2004 die nachträgliche Bewilligung erteilt, auf der Liegenschaft 1080 Wien, A-Gasse 7, „nach Abbrechen der bestehenden Dachkonstruktion ein neues Dachgeschoss sowie einen Zubau hinter dem Gassentrakt zu errichten und die innere Einteilung und Widmungen der Räume durch Abbrechen und Errichten von Trenn- und Scheidewänden abzuändern“.

Dem Einreichplan vom 1. August 2000, in dem die jeweiligen Bauteile mit „Bestand“, „Neubau“ und „Abbruch“ gekennzeichnet sind, kann im Wesentlichen „grob zusammengefasst“ Folgendes entnommen werden:

- Kellergeschoss: mit Ausnahme der Neuherstellung eines offenbar als Waschraum genutzten Raumes sowie des Stiegenaufganges sind sämtliche Wände als „Bestand“ angegeben (zwei nahezu unveränderte „Lagerräume“ mit ca. 75 m²)
- Erdgeschoss: in Bezug auf den „Altbestand“ (Nutzfläche ca. 65 m²) sind keine Änderungen betreffend die Außenmauern angegeben; auch im Inneren sind hinsichtlich des größten Raumes (ca. 43 m²) die Wände fast ausnahmslos als „Bestand“ gekennzeichnet; die Nutzfläche des „Zubaus“ beträgt ca. 60 m² (darunter ein mit einem Glasdach gedeckter Raum)
- 1. Stock: in Bezug auf den „Altbestand“ keine Änderungen betreffend die Außenmauern angegeben; lediglich was die Innenaufteilung anbelangt, sind entsprechende Neuherstellungen ersichtlich (ua Zimmer, Wohnküche und Nebenräume mit ca. 65 m²); der „Zubau“, bestehend aus zwei Räumen, macht demgegenüber ca. 40 m² aus
- 2. Stock: Außenmauern sind erhalten, die Innenaufteilung wurde komplett neu durchgeführt; hinzu kommen zwei neue Räume im „Zubau“
- Dachgeschoss: im Wesentlichen neu hergestellt

Weiters sind die Nutzflächen „Bestand“ und „Neu“ wie folgt angegeben:

- „Bestand“: Erdgeschoss 106 m², 1. Stock 53,80 m², 2. Stock 50,00 m², gesamte Nutzfläche 209,80 m², Dachboden 45,50 m², Keller 85,59 m²
- „Neu“: Erdgeschoss 109,19 m², 1. Stock 88,89 m², 2. Stock 86,36 m², Dachgeschoss 38,11 m², gesamte Nutzfläche 322,55 m², Keller 86,33 m², Terrasse 3,25 m²

9.) Die maßgebliche Bestimmung des § 30 EStG 1988 idF für das berufsgegenständliche Jahr 2000 lautet wie folgt:

„Abs. 1: Spekulationsgeschäfte sind:

1. 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 fünfzehn Jahre. ...

Abs. 2: Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von: ...

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

Abs. 4: Als Einkünfte sind 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. ...“

Der Zweck des § 30 EStG 1988 besteht grundsätzlich darin, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen eines Wirtschaftsgutes im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zu unterwerfen (vgl. VfGH vom 11.3.1994, B 1297/93).

Unstrittig ist im gegebenen Zusammenhang, dass aufgrund der vom Bw. geltend gemachten Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen iSd § 28 Abs. 3 EStG 1988 die auf fünfzehn Jahre verlängerte Spekulationsfrist zur Anwendung kommt.

Der Streitpunkt besteht darin, ob sich der Bw. zu Recht auf die Ausnahmebestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, wonach die Veräußerung eines „selbst hergestellten Gebäudes“ nicht als Spekulationsgeschäft zu erfassen ist, berufen kann.

Hinsichtlich dieser Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 führt der VfGH in seinem grundlegenden Erkenntnis vom 20.9.2001, 98/15/0071, Folgendes aus:

„Die Befreiungsbestimmung erfasst „selbst hergestellte Gebäude“. Die Ausführungen der Gesetzesmaterialien (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 621 BlgNR 17 GP, 82) zu diesem Begriff sind nicht eindeutig. Einerseits bringen sie zum Ausdruck, durch die Bestimmung solle vermieden werden, dass bei der Veräußerung eines Gebäudes die „eigene Arbeitskraft“ des Veräußerers steuerlich erfasst wird (diese Intention des Gesetzgebers stellen auch Ruppe, NZ 1990, 4, und Taucher, Erbschaften und Ertragsteuern, 98, in den Vordergrund), andererseits führen sie aus, dass von der Befreiungsbestimmung auch Gebäude erfasst würden, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden „herstellen lässt“.

Erfahrungsgemäß stellt es eine Ausnahme dar, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen ist. Vor diesem Hintergrund gelangt der Verwaltungsgerichtshof 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 lässt.

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

Gemäß § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 sind bei Ermittlung der Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft Herstellungsaufwendungen (und Instandsetzungsaufwendungen) einkünfte-

mindernd zu berücksichtigen. Hier müssen - führt doch die Herstellung des Gebäudes zur gänzlichen Befreiung für das Gebäude - nachträgliche Herstellungsaufwendungen auf ein angeschafftes Gebäude gemeint sein.

Aufwendungen auf ein bestehendes sind Herstellungsaufwendungen (und nicht Erhaltungsaufwendungen), wenn sie die Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes bewirken (vgl. das hg Erkenntnis vom 2. August 1995, 93/13/0197, und vom 17. Februar 1993, 89/14/0248). Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG und des § 30 Abs. 4 zweiter Satz leg.cit. ergibt sich, dass Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, zwar bei Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen sind (nach § 30 Abs. 4 EStG), im Allgemeinen aber noch nicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des „selbst hergestellten Gebäudes“ hinreichen.

Der Verwaltungsgerichtshof gelangt daher zu der Auffassung, dass ein selbst hergestelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG nur dann vorliegt, 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.“

Der VwGH hat in den weiteren Erkenntnissen vom 25.2.2003, 2000/14/0017, bzw. vom 2.6.2004, 99/13/0133, diese Rechtsansicht bekräftigt.

10.) Es ist demnach zu prüfen, ob im konkreten Fall im Sinne dieser Ausführungen des VwGH nach der „Verkehrsauffassung“ ein „Hausbau“ oder eine „Haussanierung bzw. „-renovierung“ vorliegt.

a) Unstrittig hat der Bw. mit dem Kaufvertrag vom 4. Dezember 1989 ein „bebautes Grundstück“ erworben (vgl. die vom Bw. in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1990 vorgenommene Aufteilung der Anschaffungskosten in „Gebäude“ mit 80 % sowie in „Grund und Boden“ mit lediglich 20 %).

b) Nach den Berufungsausführungen des Bw. sei das Gebäude im Anschaffungszeitpunkt nicht einmal als „Rohbau“ zu bezeichnen gewesen. Gleichfalls wurde in der vom steuerlichen Vertreter des Bw. verfassten Anfrage an das BMF vom 4. November 1999 das gegenständliche Gebäude zum einen als „Abbruchobjekt“ bezeichnet, in weiterer Folge aber mit einem „Rohbau“ verglichen.

Dieser Hinweis auf den Begriff „Rohbau“ steht offenkundig im Zusammenhang mit der in den damaligen Durchführungsrichtlinien zu den Spekulationseinkünften (bzw. nunmehr in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 6646) von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht, dass unter gewissen Voraussetzungen (vgl. hiezu die Ausführungen in der Anfrage an das BMF) bei der Anschaffung eines „Rohbaus“ eine Befreiung von der Spekulationsgewinnbesteuerung eintrete.

Grundsätzlich ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass Richtlinien der Finanzverwaltung weder für den UFS noch für den VwGH eine verbindliche Rechtsquelle darstellen. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 25.2.2003, 2000/14/0017, ausdrücklich ausgeführt, dass ein Vorbringen, wonach ein „Rohbau“ im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien vorliege, unbeachtlich sei.

Das ausdrückliche Berufungsvorbringen des Bw., es sei vor dem Verkauf der Liegenschaft diese Anfrage an das BMF gerichtet worden, wobei das BMF die Anfrage eindeutig beantwortet habe, kann dahingehend verstanden werden, dass sich der Bw. damit auf den Grundsatz von „Treu und Glauben“ bezieht. In ständiger Rechtsprechung spricht der VwGH aber davon, dass lediglich solche Auskünfte „geschützt“ seien, die von der für die Abgabenangelegenheit zuständigen Abgabenbehörde erteilt werden (vgl. Erkenntnisse vom 16.9.2003, 99/14/0228; 22.4.2004, 2000/15/0196). Nach der Judikatur besteht demnach kein Schutz von Treu und Glauben, wenn für die Abgabenfestsetzung ein FA zuständig ist und die Rechtsauskunft vom BMF erteilt wurde (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0116). Zu Recht hat deshalb das BMF in der Anfragebeantwortung vom 10. Jänner 2000 darauf hingewiesen, dass für die endgültige Beurteilung des vom Bw. bekanntgegebenen Sachverhaltes das FA zuständig wäre. Überdies kommt im konkreten Fall der Umstand hinzu, dass der Bw. die gegenständliche Liegenschaft am 4. Jänner 2000 veräußert hat, die Auskunftserteilung des BMF aber erst am 10. Jänner 2000 erfolgt ist. Das offenkundige Vorbringen des Bw., er habe im „Vertrauen“ auf diese Auskunft des BMF gehandelt, ist demnach nicht nachvollziehbar.

c) Der Bw. bezieht sich in weiterer Folge auf das von der ehemaligen Liegenschaftseigentümerin in Auftrag gegebene Gutachten vom 12. Februar 1988, wonach das Gebäude „nicht sanierungswürdig“ sei.

Diesem Gutachten ist zwar die unbestreitbare Tatsache zu entnehmen, dass der Bauzustand des Gebäudes „schlecht“ gewesen sei bzw. das Gebäude eine Reihe von „konstruktiven Mängeln“ aufgewiesen habe.

Die Schlussfolgerung des Gutachters, ein Abtragen des Gebäudes mit anschließender Errichtung eines Neubaus sei ökonomisch gesehen sinnvoller als eine „Sanierung der bestehenden Bauanlage“, mag zwar im Interesse der damaligen Liegenschaftseigentümerin gewesen sein. Demgegenüber heißt es aber im oben unter Punkt 8.) c) dieser Berufungsentscheidung beispielhaft wiedergegebenen Schreiben der Magistratsabteilung 19, dass der Gutachter zum einen das Konzept der „Schutzzone“ mißverstanden habe und zum anderen mit keinem Wort auf konkrete Sanierungsmöglichkeiten eingehe.

Es bleibt aber die ebenso unbestreitbare Tatsache bestehen, dass es zu keinem Abriss und Neubau gekommen ist, sondern zu einer, wie es etwa ausdrücklich in der Anfrage des steuerlichen Vertreters des Bw. an das BMF vom 4. November 1999 heißt, „Totalsanierung“ des bestehenden Gebäudes.

d) Nicht zu bestreiten ist der Umstand, dass das Gebäude, insbesondere wegen der offenkundig vollständig fehlenden Installationen bzw. sanitärer Einrichtungen sowie wegen teilweise fehlender, ansonsten aber morscher Bauteile, im Erwerbszeitpunkt in einem „nicht verwendbaren Zustand“ gewesen ist.

Diesbezüglich hat der VwGH aber in den schon mehrfach erwähnten einschlägigen Erkenntnissen (98/15/0071, 2000/14/0017, 99/13/0133) darauf hingewiesen, dass die Frage, ob ein Gebäude bei seiner Anschaffung „schon verwendbar“ gewesen sei oder nicht, rechtlich nicht von Bedeutung sei. Im Übrigen haben auch die dortigen Beschwerdeführer idR vorgebracht, dass das erworbene Gebäude in einem „desolaten und unbewohnbaren“ bzw. „nicht verwendbaren“ Zustand“ sowie ein „Abbruchobjekt“ gewesen sei.

e) Das hauptsächliche Vorbringen des Bw. geht dahin, dass ein „kompletter Neubau unter Einbeziehung denkmalgeschützter Bauteile“ errichtet worden sei.

In diesem Zusammenhang bringt der Bw. vor, dass die beim Erwerb berechenbare, zu erzielende Nutzfläche der bestehenden Gebäudeteile ca. 99 m² mit einer Kubatur von ca. 270 m³ gewesen sei, während letztlich „durch Errichtung des neuen Gebäudes“ eine Nutzfläche von ca. 323 m² mit einer Kubatur von ca. 800 m³ realisiert worden sei.

Diesbezüglich hat die BP in ihrer Berufungsstellungnahme darauf hingewiesen, dass den vorliegenden Bauplänen diese Nutzflächengegenüberstellung nicht entnommen werden könne. Wie auch oben ausgeführt wird im Bauplan vom 1. August 2000 der „Altbestand“ mit einer Nutzfläche von 209,80 m² bezeichnet.

Die Argumentation des Bw. in seiner Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme der BP, wonach in diesem Bauplan insbesondere der nördliche Hoftrakt als „Bestand“ angegeben werden musste, obwohl dieser beim Erwerb nicht mehr existiert habe, ist in dieser Form für den UFS nicht nachvollziehbar.

So ergibt sich aus dem kurz vor dem Erwerb erstellten Sachverständigengutachten vom 12. Februar 1988 zum einen, dass die Liegenschaft - inklusive dem mit einem Dach bedeckten Innenhof - zu 100 % verbaut gewesen sei, sowie zum anderen, dass hinsichtlich dieses offenbar angesprochenen „Seitentraktes“ des Gebäudes zwar die Decke im 1. Stock gefehlt habe und das Gewölbe im Scheitel gebrochen sei, der Seitentrakt an sich aber „existiert“ habe.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. von der Baubehörde mehrfach darauf aufmerksam gemacht wurde, „korrekte“ Baupläne vorzulegen, denen der ursprüngliche Bestand, die abzutragenden Bauteile sowie die Zubauten entnommen werden können. Angesichts des Umstandes, dass der Baubeginn in die Jahre 1990/91 gefallen ist und der Bw. mehrfach geänderte Baupläne vorgelegt hat, bestehen für den UFS keine Zweifel daran, dass der Bauplan, der von der Baubehörde letztlich dem Baubewilligungsbescheid vom 7. April 2004 zu-

grunde gelegt worden ist, sowohl den „Altbestand“ als auch den nach dem „Umbau“ vorhandenen Bestand korrekt wiedergibt.

f) Weiters macht der Bw. geltend, dass der weitaus größte Teil der nutzbaren Fläche und Kubatur des Gebäudes in dem völlig neu errichteten hofseitigen Gebäudeteil, dem „Zubau“ liegt. Auch dieses Vorbringen ist angesichts der Baupläne nicht nachvollziehbar. Im Übrigen ist den einschlägigen Erkenntnissen des VwGH zu entnehmen, dass „die - sei es auch erhebliche - Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nützlichen Flächen des Gebäudes noch nicht seine (neue) Herstellung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 begründe“ (so ausdrücklich im Erkenntnis vom 2.6.2004, 99/13/0133).

g) Wenn der Bw. in der Folge die von ihm durchgeführten Bauarbeiten aufzählt, ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass das Vorbringen, wonach alle Außenwände, mit Ausnahme der denkmalgeschützten Straßenseite, neu errichtet worden seien, aus dem maßgeblichen Bauplan eindeutig nicht hervorgeht. Vielmehr sind sämtliche Außenmauern erhalten geblieben, auch wenn unbestritten diesbezüglich „Sanierungsarbeiten“ getätigt worden sind.

Ähnliches gilt auch für das Vorbringen bezüglich der Innenwände („alle tragenden und nicht tragenden Innenwände wurden neu errichtet“). So ist etwa hinsichtlich des Erdgeschosses ersichtlich, dass betreffend die Innenwände des fast das ganze Erdgeschoss einnehmenden Raumes keine Änderungen eingetreten sind.

Weiters wurde der zum Erwerbszeitpunkt existierende Dachstuhl vom Bw. laut Bescheid des BDA „saniert“, wobei dem Bw. diesbezüglich die „Sanierungsarbeiten“ äußerst detailliert vorgeschrieben wurden. Von einer „Neuherstellung“ des Dachstuhles kann diesbezüglich nicht gesprochen werden.

Unstrittig ist, dass insbesondere die vorher nicht vorhandenen Installationen neu errichtet worden sind. Nicht bestritten wird auch das Vorbringen des Bw. hinsichtlich der neuen Fenster, Türen etc.

h) Die Schlussfolgerung des Bw., dass diese durchgeführten Arbeiten „weit über den Rahmen einer Sanierung, Revitalisierung oder Renovierung eines bestehenden Gebäudes hinausgehen“, wird vom UFS nicht geteilt.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 20.9.2001, 98/15/0071, dezidiert ausgesprochen hat, ist für die Frage, ob ein „Hausbau“ oder eine „Haussanierung bzw. -renovierung“ vorliegt, die „Verkehrsauffassung maßgeblich.

In diesem Sinne bestehen für den UFS keine Zweifel, dass aufgrund des Bescheides des BDA vom 26. Februar 1992, worin dem Antrag des Bw. auf „Veränderung des Objektes“ stattgegeben wurde, weiters aufgrund der Baupläne („Umbau und Totalsanierung des denkmalgeschützten Einfamilienhauses“) und des Baubewilligungsbescheides vom 7. April 2004 („Bewilligung, nach Abbrechen der bestehenden Dachkonstruktion ein neues Dachgeschoss sowie einen Zubau hinter dem Gassentrakt zu errichten und die innere Einteilung und Widmun-

gen der Räume durch Abbrechen und Errichten von Trenn- und Scheidewände abzuändern“), sämtliche involvierten Behörden, aber auch der Bw. selbst von einer „Haussanierung bzw. –renovierung“ ausgegangen sind.

Hinzu kommt der vom VwGH herausgehobene Umstand, dass der Begriff des „selbst hergestellten Gebäudes“ eng auszulegen ist.

Auch unter diesem Gesichtspunkt kann eine zugestandenermaßen auch noch so umfangreiche „Haussanierung bzw. -renovierung“ nicht zu einem „Hausbau“ werden.

Da überdies die Außenmauern des Gebäudes stehen gelassen wurden, kann auch nicht davon gesprochen werden, dass die „Grundsubstanz“ des Gebäudes verändert worden sei. Die Unterschutzstellung durch den Bescheid des BDA hatte vielmehr den Zweck, das gegenständliche Gebäude nach Vornahme entsprechender „Sanierungsarbeiten“ nach außen hin unverändert zu lassen, um der geschichtlichen, künstlerischen und kulturellen Bedeutung des Gebäudes Rechnung zu tragen.

i) Was schließlich die vom Bw. angesprochene „Wirtschaftlichkeit“ des gegenständlichen „Bauvorhabens“ anbelangt, wird seitens des UFS nicht bestritten, dass insbesondere aufgrund der Vorgaben des BDA entsprechende Kosten angefallen sind. Trotzdem ist das Vorbringen des Bw., er habe als Bauingenieur und Architekt viel „eigene Arbeitskraft“ in dieses „Bauvorhaben“ gesteckt, insofern nicht nachvollziehbar, als etwa Planungskosten und fremde Architektenleistungen von ca. 230.000,00 angefallen sind.

j) Zusammenfassend kann nach Ansicht des UFS entgegen dem Vorbringen des Bw. nicht von einem „selbst hergestellten Gebäude“ im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ausgegangen werden, weshalb der Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft als Spekulationsgeschäft anzusehen ist.

Da auch die Berechnung des Spekulationsgewinnes dem Gesetz entspricht, wobei der Bw. diesbezüglich keine Einwendungen vorgebracht hat, ist die Berufung, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. August 2010