



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des VS, vertreten durch Mag. Edgar Steinberger, Steuerberater, 8786 Rottenmann, Hauptstraße 41, vom 19. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 29. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 25. September 1987 erwarb der Berufungserwerber (Bw.) eine Liegenschaft samt Gebäude in R um 300.000,- S. Das Gebäude war von der Voreigentümerin – der C – als Schul- und Verwaltungsgebäude genutzt worden. Der Bw. führte im Erdgeschoß dieses Gebäudes ein Tanzlokal bzw. vermietete Teile des Gebäudes zu Wohnzwecken. Mit Kaufvertrag vom 16. Dezember 1999 (mit Wirkung zum 1. Jänner 2000) veräußerte der Bw. die Liegenschaft an die D GmbH um insgesamt 6.067.000,00 S (zuzüglich des Inventars um 160.000,00 S). Gleichzeitig wurde zwischen dem Bw. und der D GmbH ein Mietvertrag betreffend die im Erdgeschoß gelegenen Räume, in denen sich das Tanzlokal befand, abgeschlossen. Diese Räume wurden vom Bw. auf die Dauer von neun Jahren gemietet, wobei vereinbart wurde, dass der Bw. für den gesamten Zeitraum eine Mietvorauszahlung von 1.862.444,00 S (das entspricht einer Miete von 25.000,00 S pro Monat) leistet. Der vereinbarte Kaufpreis von 6.067.000,00 S für die Liegenschaft setzte sich somit aus einer Zahlung von 3.498.480,00 S, der Übernahme von Restdarlehen in Höhe von 598.238,69 S

bzw. von 267.837,31 S und dem Betrag der Mietvorauszahlung von 1.862.444,00 S zusammen.

Für das Jahr 2000 erklärte der Bw. einen Spekulationsgewinn gemäß § 30 EStG 1988 in Höhe von 423.431,67 S, den er wie folgt ermittelt hatte:

| | | |
|---------------------------------------|--------------|-------------------|
| Verkaufserlös Gebäude | | 6,067.000,00 |
| Vorsteuerberichtigung | | -86.338,00 |
| Grundanteil | | -530.100,00 |
| Mietzinsablöse (Mietvorauszahlung) | | -1.862.444,00 |
| Zufluss Verkaufserlös | | 3.588.118,00 |
| Kaufnebenkosten | 22.800,05 | |
| AK Investitionen | 2.169.383,57 | |
| Instandsetzung | 972.502,71 | |
| Werbungskosten (gesamt) | | -3.164.686,33 |
| Spekulationsgewinn | | 423.431,67 |

Anlässlich einer die Jahre 2000 bis 2002 betreffenden Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die im Zuge der Veräußerung der Liegenschaft erfolgte Gegenrechnung der Mietvorauszahlung ebenso wie die Übernahme der Restdarlehen durch den Erwerber der Liegenschaft zwar den Auszahlungsbetrag des Kaufpreises, nicht aber den Veräußerungserlös gemindert habe. Der Prüfer rechnete dem vom Bw. ermittelten Spekulationsgewinn von 423.431,67 S daher die „Mietzinsablöse“ (Mietvorauszahlung) in Höhe von 1.862.444,00 S hinzu. Der im Jahr 2000 zu versteuernde Spekulationsgewinn beträgt nach Ansicht des Prüfers bzw. des Finanzamtes daher **2.285.875,67 S**.

Gegen den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid 2000 wurde Berufung erhoben mit der Begründung, gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sei kein Spekulationsgeschäft zu versteuern, weil das betreffende Gebäude nicht durch Anschaffung, sondern durch Herstellung in den beim Verkauf vorliegenden Zustand versetzt worden sei. Zum Zeitpunkt des Kaufes des Gebäudes durch den Bw. sei dieses in einem derart desolaten Zustand gewesen, dass eine Nutzung im ursprünglichen Sinn – nämlich als Schul- und Verwaltungsgebäude - nicht mehr möglich gewesen sei. Das gehe auch aus der Höhe des Kaufpreises hervor, der zur Gänze auf den Grund und Boden entfallen sei. Der Gesamtkaufpreis von 300.000,00 S habe einem Quadratmeterpreis von 538,00 S entsprochen, der für die Lage des Grundstückes mitten im Ortszentrum von Rottenmann angemessen gewesen sei. Der Bw. habe die Liegenschaft zum Zweck der Errichtung eines Tanzlokals, für

Wohnzwecke bzw. für gewerbliche Zwecke angeschafft. Zwischen dem Kaufpreis von 300.000,00 S und den vom Bw. getätigten Herstellungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen von 2.234.410,00 S bestehe ein krasses Missverhältnis. Daraus sei eindeutig ersichtlich, dass durch die Herstellungsaufwendungen des Bw. ein völlig neues Wirtschaftsgut entstanden sei, dem es an der Nämlichkeit mit dem angeschafften Gebäude fehle. Die Verwirklichung des Spekulationstatbestandes komme daher nicht in Betracht. Abgesehen davon, sei ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 30 EStG 1988 erst dann zu versteuern, wenn die zugeflossenen Einnahmen die Anschaffungskosten sowie die Werbungskosten übersteigen. Das gelte auch bei einem Zufluss von Einnahmen in Form von Renten oder Raten. Bei der Vereinbarung der Mietvorauszahlung handle es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um ein Ratengeschäft. Das bedeute, dass ab dem Jahr der Veräußerung der Liegenschaft nur jener Betrag als sonstige Einkünfte zu versteuern sei, der dem jeweiligen Mietaufwand entspreche. Die Verwendung der Mittel erfolge daher – entgegen der Auffassung des Prüfers - nicht bereits im Jahr der Veräußerung der Liegenschaft bzw. des Abschlusses des Mietvertrages, sondern erst nach Maßgabe der laufenden Tätigkeit in den gemieteten Räumen. Es werde daher der Antrag gestellt, im Jahr 2000 nur den Betrag von 27.530,00 S (diese Einkünfte wurden aus einer anderen Tätigkeit des Bw., die mit der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft in keinem Zusammenhang steht, erzielt) als sonstige Einkünfte zu besteuern.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass das strittige Gebäude vom Bw. angeschafft und nicht hergestellt worden sei. Ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinn 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 als Haussanierung oder Hausrenovierung anzusehen seien. In diesem Zusammenhang wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9.2001, 98/15/0071, verwiesen. Grundsätzlich erfasse die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Werde ein bereits als solches verwendbares Gebäude angeschafft, gelte es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn vom Steuerpflichtigen in der Folge Herstellungskosten aufgewendet werden, die die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Unwesentlich sei auch, dass die gesamte Liegenschaft um einen Kaufpreis erworben worden sei, der aufgrund des desolaten Zustandes des Gebäudes zur Gänze dem Grund und Boden zuzuordnen sei. Die vom Bw. aufgewendeten Herstellungskosten seien daher als Kosten der Haussanierung bzw. der Hausrenovierung zu qualifizieren und bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft als Werbungskosten zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Zeitpunktes des Zuflusses des Veräußerungserlöses wurde ausgeführt, dass zum Verkaufserlös der Verkaufspreis und alle geldwerten Vorteile gehörten,

die der Steuerpflichtige für das veräußerte Wirtschaftsgut erhalte. Werde eine Liegenschaft unter Zurückbehaltung eines zeitlich begrenzten Nutzungsrechtes veräußert, dann sei für die Ermittlung des Veräußerungserlöses das bezahlte Entgelt um den Barwert der Mietforderung zu erhöhen. Die Einbehaltung der Mietvorauszahlung (durch den Erwerber der Liegenschaft) werde daher weiterhin als Zufluss und Mittelverwendung (durch den Bw.) betrachtet.

Nachdem der Bw. mit dem Käufer der Liegenschaft Einigung über die Höhe des Kaufpreises erzielt habe, habe er die Verfügungsmacht über den gesamten Kaufpreis erhalten und diese durch Bezahlung der Mietvorauszahlung auch ausgeübt. Dass Verkaufserlös und Mietvorauszahlung im Zeitpunkt des Abschlusses von Kauf- und Mietvertrag saldiert worden seien, könne nicht als Ratengeschäft umgedeutet werden. Auch der Betrag der Mietvorauszahlung sei daher im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft zugeflossen im Sinn des § 19 EStG 1988 und müsse bei der Ermittlung der Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft einbezogen werden.

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, das Finanzamt habe zugestanden, dass der im Jahr 1987 vom Bw. geleistete Kaufpreis zur Gänze auf den Grund und Boden entfallen sei. Weiters sei in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt worden, dass die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im Fall des Erwerbes eines Rohbaus anzuwenden sei. Ein Herstellungsaufwand im steuerrechtlichen Sinn liege dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert werde oder wenn die Aufwendungen dazu beitragen, ein Wirtschaftsgut zu erweitern oder den ursprünglichen Zustand eines Wirtschaftsgutes wesentlich zu verbessern. Im vorliegenden Fall habe das vom Bw. im Jahr 1987 erworbene Gebäude bestenfalls Rohbaucharakter gehabt und habe nur durch entsprechende Neuerrichtungs- bzw. Herstellungsmaßnahmen dem vom Bw. geplanten Zweck (nämlich dem Betrieb eines Tanzlokals sowie der Vermietung zu Wohnzwecken) zugeführt werden können. In diesem Zusammenhang wurde auf die Ausführungen in Kohler/Wakounig 2002, S 335, sowie auf die deutsche Rechtsprechung (BFH 27.8.1997, X R 26/95) verwiesen. Keinesfalls habe es sich im vorliegenden Fall um eine Haussanierung bzw. Hausrenovierung gehandelt, bei der der ursprüngliche Zustand eines Wirtschaftsgutes wieder hergestellt worden sei. Vom Bw. sei vielmehr ein völlig neues Wirtschaftsgut mit vollkommen anderer Zweckbestimmung geschaffen worden. Abschließend wurde ausgeführt, dass auch die in der Berufung vertretene Ansicht hinsichtlich des Zeitpunktes des Zuflusses des Veräußerungserlöses aufrecht gehalten werde.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 11. Dezember 2006 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass aus den Feststellungen der Betriebsprüfung hervorgehe, dass es sich bei den Herstellungsaufwendungen um die Kosten einer Generalsanierung des Gebäudes im Jahr 1993 gehandelt habe, bei der die bis dahin als Einzelzimmer vermieteten Räume in den oberen

Geschoßen des Gebäudes in 12 Wohneinheiten (die in der Folge vermietet wurden) umgebaut worden seien. Bei den Instandsetzungsaufwendungen habe es sich um in den Jahren 1987 bis 1999 laufend getätigten Aufwendungen gehandelt, wobei zwei der beträchtlich größten die Aufwendungen für den Kanalanschluss im Jahr 1987 in Höhe von 49.764,00 S und die Aufwendungen für den Austausch der Fenster im Jahr 1990 in Höhe von 277.443,83 S gewesen seien. Soweit für den unabhängigen Finanzsenat ersichtlich, habe es sich bei den vom Bw. getätigten Aufwendungen somit nicht um Aufwendungen für die Neuerrichtung eines Gebäudes, sondern um Aufwendungen für die (umfassende) Sanierung eines im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft bereits existierenden Gebäudes gehandelt. Der gegenständliche Fall sei daher mit jenem vergleichbar, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9.2001, 98/15/0071, zugrunde liege. In diesem Fall sei anlässlich des Umbaus bzw. der Sanierung die Grundsubstanz des Gebäudes ebenfalls nicht verändert worden. Das bedeutet, dass die Außenmauern, die Fundamente, der Keller und im Wesentlichen auch die tragenden Mauern im Gebäudeinneren bestehen geblieben seien. Erneuert worden seien hingegen die Gas-, Wasser- und Stromleitungen, die Kamine, einzelne Fenster und Türen, das Dach sei repariert und eine Zentralheizung eingebaut worden. Der Bw. wurde daher aufgefordert, bekannt zu geben, welche Umbau- bzw. Sanierungsarbeiten auf seiner Liegenschaft in den Jahren 1987 bis 1999 im Einzelnen vorgenommen worden seien sowie die entsprechenden Baupläne und Baubewilligungen vorzulegen. Abschließend wurde zur Frage des Vorliegens eines „selbst hergestellten Gebäudes“ im Sinn des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in den Erkenntnissen vom 25.2.2003, 2000/14/0017, und vom 2.6.2004, 99/13/0133, verwiesen.

Dieser Vorhalt wurde vom Bw. mit der Vorlage des Bestandsplanes der X – Schule R (Vorbesitzer), des Umbauplanes des Kinos im Erdgeschoß, des Bauplanes für die Wohnungen im Dachgeschoß sowie der Baubewilligung vom 16. Juli 1992 und der Benützungsbewilligung vom 24. November 1994 für vier Wohnungen beantwortet. Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass es sich bei den getätigten Aufwendungen um Aufwendungen für eine Sanierung handle, nicht gefolgt werde. Eine Sanierung setze – schon nach dem allgemeinen Sprachgebrauch – die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes einer Wirtschaftsgutes voraus. Im vorliegenden Fall aber sei durch die getätigten Aufwendungen ein völlig neues Wirtschaftsgut (vier eigenständige Wohneinheiten sowie gewerblich genutzte Objekte) geschaffen worden, weshalb nach Abschluss der Baumaßnahmen vom ursprünglichen Wirtschaftsgut nichts mehr zu erkennen gewesen sei. In diesem Zusammenhang verweist der Bw. auch auf den Ausdruck „Verkehrsauffassung“ im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.9.2001, 98/15/0071.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre beträgt. 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. Dies trifft im vorliegenden Fall zu.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung selbst hergestellter Gebäude – nicht jedoch des Grund und Bodens – von der Besteuerung als Spekulationsgeschäft ausgenommen. Strittig ist im vorliegenden Fall daher zunächst, ob es sich bei dem vom Bw. mit Wirkung zum 1. Jänner 2000 veräußerten Gebäude um ein (im Jahr 1987) angeschafftes oder um ein selbst hergestelltes Gebäude handelt.

Der Bw. brachte in diesem Zusammenhang vor, das Gebäude sei im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft durch ihn in einem derart desolaten Zustand gewesen, dass der gesamte Kaufpreis auf den Grund und Boden entfallen sei. Die Nutzung des Gebäudes zu seinem ursprünglichen Zweck – nämlich als Schul- und Verwaltungsgebäude - sei zum Zeitpunkt des Erwerbes nicht mehr möglich gewesen. Er habe das Gebäude in der Folge zu anderen Zwecken – und zwar als Tanzlokal sowie zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung von Wohnungen – genutzt. Durch die vom ihm getätigten Herstellungsaufwendungen, die ein vielfaches des ursprünglichen Kaufpreises betragen haben, sei ein völlig neues Wirtschaftsgut geschaffen worden. Sanierung oder Renovierung bedeute, dass der ursprüngliche Zustand eines Wirtschaftsgutes wieder hergestellt werde. Im vorliegenden Fall sei aber ein Wirtschaftsgut neuer Wesensart mit vollkommen anderer Zweckbestimmung geschaffen worden.

Der vom Bw. vertretenen Rechtsansicht, dass Herstellungsaufwendungen, die ihrer Definition nach eine Änderung der Wesensart eines Gebäudes bewirken, jedenfalls zu einer Befreiung von der Besteuerung eines Spekulationsgewinnes führen, steht die herrschende Rechtsansicht (vgl. VwGH 20.9.2001, 98/15/0071) entgegen. Gemäß § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen einkünftemindernd zu berücksichtigen. Hier müssen - nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes - nachträgliche Herstellungskosten auf ein angeschafftes Gebäude gemeint sein, weil die Herstellung des Gebäudes zur gänzlichen Befreiung für das Gebäude führt. Aufwendungen auf ein bestehendes Gebäude sind Herstellungsaufwendungen (und nicht Erhaltungsaufwendungen), wenn sie die Änderung der Wesensart des Wirtschaftsgutes bewirken. Aus dem

Zusammenhang der Bestimmungen des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und des § 30 Abs. 4 zweiter Satz EStG 1988 ergibt sich, dass Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart eines Gebäudes führen, zwar bei Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen sind, im Allgemeinen aber noch nicht zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des „selbst hergestellten Gebäudes“ hinreichen.

Der Bw. hat im Jahr 1987 unbestrittenmaßen ein bebautes Grundstück erworben. Das Gebäude war vom Voreigentümer als Schul- und Verwaltungsgebäude genutzt worden. Der Bw. nutzte das Erdgeschoß zu gewerblichen Zwecken (als Tanzlokal) und die oberen Stockwerke zur Vermietung, wobei er – nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung - in den ersten Jahren nach dem Erwerb der Liegenschaft einzelne Räume, nach dem Umbau bzw. der Generalsanierung des Gebäudes im Jahr 1993 größere Wohneinheiten vermietete.

Von einer Neuerrichtung eines Gebäudes bzw. von einem „selbst hergestellten Gebäude“ im Sinn des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 kann nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, sowie VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017, und VwGH 2.6.2004, 99/13/0133) erst gesprochen werden, 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**.

Auch in dem dem Erkenntnis VwGH 20.9.2001, 98/15/0071 zugrunde liegenden Fall hatte die Beschwerdeführerin vorgebracht, eine Liegenschaft mit einem vollkommen desolaten Gebäude erworben zu haben, wobei der Kaufpreis zur Gänze aufgrund des Wertes des Bodens festgesetzt worden sei. Im Zuge des Umbaus des Gebäudes seien die Außenmauern als einzige brauchbare Substanz des Gebäudes stehen gelassen worden, während die Gas-, Wasser- und Stromleitungen neu verlegt, das Dach repariert und die Innenmauern versetzt worden seien, sodass aus acht kleinen vier große Wohnungen entstanden seien. Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof wurde bestätigt, dass das Gebäude vor dem Umbau über keine Gasversorgung mehr verfügt habe, weil die Leitungen undicht gewesen seien, die Stromversorgung nur mehr in einem Raum funktioniert habe, alle Kamine baufällig gewesen seien, sämtliche Wasser- und Abwasserleitungen neu verlegt werden mussten, einzelne Fenster und Türen erneuert worden seien und eine Zentralheizung eingebaut worden sei. Die belangte Behörde konnte aufgrund des Vorbringens der Berufungswerberin sowie der Baubescheide und Baupläne jedoch feststellen, dass die Grundsubstanz des Gebäudes durch den Umbau nicht verändert worden sei. Sämtliche Außenmauern, die Fundamente, der Keller und die tragenden Mauern im Gebäudeinneren seien bestehen geblieben. Auch die Kubatur

sei unverändert geblieben. Aufgrund dieser Feststellungen bestätigte der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis, dass in diesem Fall zurecht nicht von einem Hausbau, sondern von einer Sanierung bzw. Renovierung ausgegangen worden war.

Im gegenständlichen Fall brachte der Bw. ebenfalls vor, eine Liegenschaft mit einem derart desolaten Gebäude erworben zu haben, dass der gesamte Kaufpreis auf den Grund und Boden entfallen sei. In den Jahren 1987 bis 1999 machte der Bw.

Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von insgesamt 972.502,71 S geltend, wobei die größten Beträge davon auf den Kanalanschluss im Jahr 1987 (49.764,00 S) und den Austausch der Fenster im Jahr 1990 (277.443,83 S) entfielen. An Herstellungsaufwendungen wurden insgesamt 2.169.383,57 S geltend gemacht. Diese sind auf den Umbau der Einzelzimmer in größere Wohneinheiten im Zuge der Generalsanierung des Gebäudes entfallen. Die Aufforderung an den Bw., bekannt zu geben, inwiefern die von ihm im Zuge des Umbaus bzw. der Generalsanierung getätigten Baumaßnahmen über jene im Erkenntnis 98/15/0071 hinaus gegangen seien, wurde im Wesentlichen mit der Vorlage von Bauplänen, der Baubewilligung und der Benützungsbewilligung für vier im Dachgeschoß des strittigen Gebäudes gelegene Wohnungen sowie mit dem Bauplan betreffend das gewerblich genutzte Erdgeschoß und einem Bestandsplan des erworbenen Gebäudes beantwortet. Die Ausführungen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung beschränken sich auf die Wiederholung seines bereits bis dahin vertretenen Standpunktes, dass eine Sanierung nach dem allgemeinen Sprachgebrauch die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes eines Wirtschaftsgutes voraussetze, während im vorliegenden Fall durch die getätigten Aufwendungen ein völlig neues Wirtschaftsgut entstanden sei. Die Frage, welche Umbau- bzw. Sanierungsarbeiten in den Jahren 1987 bis 1999 im Einzelnen vorgenommen worden seien, blieb hingegen unbeantwortet. Aus den vorgelegten Plänen, insbesondere aus dem Vergleich des ursprünglichen Bestandsplanes des erworbenen Gebäudes mit dem Plan betreffend den Einbau von vier Kleinwohnungen im Dachgeschoß des Gebäudes ist jedoch eindeutig ersichtlich, dass beim Umbau nicht nur die Außenmauern und die Grundsubstanz des Gebäudes, sondern weitgehend auch die Zwischenwände erhalten geblieben sind. Wie aus der vorgelegten Baubewilligung vom 16. Juli 1992 ersichtlich ist, bestand die größte Veränderung der ursprünglichen Bausubstanz anlässlich des Ausbaus des Dachgeschoßes im Einbau eines neuen Stiegenhauses vom Erdgeschoß ins Dachgeschoß. Für die Versorgung der neuen Wohnungen mit Trink- und Nutzwasser sowie mit elektrischer Energie konnte auf die bereits bestehenden Versorgungsleitungen des Altbestandes des Gebäudes zurückgegriffen werden. Die Beheizung der neuen Wohnungen erfolgte durch eine Erweiterung der bestehenden Warmwasserumlaufheizung.

Das Vorbringen des Bw. bestätigt somit, dass er ein bereits bestehendes Gebäude umgebaut bzw. saniert hat. Darauf, ob das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung durch den Bw. noch als Schul- und Verwaltungsgebäude „verwendbar“ war, kommt es nicht an (vgl. VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017). Auch eine erhebliche Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Flächen eines Gebäudes begründet noch nicht dessen (neue) Herstellung im Sinn des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 2.6.2004, 99/13/0133). Revitalisierung und Ausbau eines bestehenden Gebäudes machen aus diesem noch kein anderes Wirtschaftsgut (vgl. nochmals VwGH 2.6.2004, 99/13/0133, mit Hinweisen auf Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 23, und Doralt/Kempf, EStG⁷, § 30 Tz 115).

Die im vorliegenden Fall getätigten Baumaßnahmen haben den Rahmen dessen, was nach der Verkehrsauffassung als Sanierung, Renovierung oder Revitalisierung gilt, nicht gesprengt. Bei dem mit Wirkung zum 1. Jänner 2000 verkauften Gebäude handelte es sich daher nicht um ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinn des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988.

Die Höhe des Kaufpreises für die Liegenschaft (ohne Inventar) wurde im Kaufvertrag vom 16. Dezember 1999 mit 6.067.000,00 S vereinbart. Mit gleichem Datum wurde ein Mietvertrag zwischen dem Bw. und der Käuferin der Liegenschaft abgeschlossen, in dem vereinbart wurde, dass der Bw. das im Erdgeschoß des Gebäudes befindliche Lokal auf die Dauer von neun Jahren von der Käuferin mietet und für den gesamten Zeitraum eine Mietvorauszahlung von 1.862.444,00 S leistet. Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass die genannte Mietvorauszahlung mit dem Kaufpreis verrechnet werde. Diese Vereinbarung bedeutet jedoch nicht, dass sich der Kaufpreis dadurch um die Mietvorauszahlung vermindert. Kaufvertrag und Mietvertrag sind vielmehr zwei gesondert zu beurteilende Rechtsgeschäfte. Der Abschluss und die Erfüllung des Kaufvertrages führten dazu, dass der Kaufpreis dem Bw. gemäß § 19 EStG 1988 im Streitjahr zugeflossen ist. Erst der Zufluss des Kaufpreises beim Bw. befähigte diesen über den Kaufpreis in der Weise zu verfügen, dass er an die neue Eigentümerin der Liegenschaft eine Mietvorauszahlung in der genannten Höhe leisten konnte.

In diesem Zusammenhang wurde vom Finanzamt bereits auf die in Doralt, EStG⁷, §30 Tz 192, vertretene Rechtsansicht verwiesen, wonach bei Veräußerung einer Liegenschaft unter Zurückbehaltung eines zeitlich begrenzten Nutzungsrechtes für die Ermittlung des Veräußerungserlöses das bezahlte Entgelt um den Barwert der Mietzinsforderung zu erhöhen sei. Daraus ist ersichtlich, dass die Mietzinsforderung selbst dann den Veräußerungserlös erhöht, wenn Kaufpreis und Mietzinsforderung nicht – wie im vorliegenden Fall – gesondert vereinbart werden.

Vollkommen unverständlich sind die Ausführungen des Bw., wonach es sich bei der Vereinbarung der Mietvorauszahlung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um ein Ratengeschäft gehandelt habe. Abgesehen davon, dass das Vorliegen einer Ratenzahlung hinsichtlich der Miete der eindeutigen Vereinbarung im Mietvertrag widerspricht, ist nicht erkennbar, inwiefern die Art der Bezahlung der Miete Einfluss auf den Zufluss des – im Kaufvertrag vereinbarten – Kaufpreises haben sollte. Dass hinsichtlich des Kaufpreises Ratenzahlung vereinbart worden wäre, behauptet nicht einmal der Bw. Dafür gibt es in den vorgelegten Unterlagen auch keinen Hinweis.

Da der gesamte Kaufpreis im Streitjahr zugeflossen ist, war der gesamte Betrag – ohne Kürzung um die vereinbarte Mietvorauszahlung - bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes als Einnahme anzusetzen.

Graz, am 21. Februar 2007