

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
vertreten durch Trias Wirtschaftstreuhand GmbH, Reichsstraße 126, 6800 B,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes B vom 23.05.2012
hinsichtlich Einkommensteuer für 2010
zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers auf den Gebieten des Realitätenwesens und der Vermögensverwaltung wurde einer Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO unterzogen.

Die Prüferin stellte dabei einen Spekulationsgewinn von 53.000,00 € fest. Es kam in der Folge zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens und zur Erlassung eines neuen Sachbescheides betreffend die Einkommensteuer. Im Wiederaufnahmebescheid wurde begründend auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen. Der Beschwerdeführer ließ den Wiederaufnahmebescheid unangefochten, wandte sich aber mit Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid.

Er sprach sich darin gegen den Ansatz eines Spekulationsgewinnes aus dem Verkauf des Grundstückes A-straße in Baus. Die einander gegenübergestellten Werte seien nicht zutreffend gewesen, weshalb im Endeffekt kein Spekulationsgewinn entstanden sei.

Seitens des Finanzamtes wurde eine abweisende Beschwerdeentscheidung erlassen und darin erläutert: Anlässlich einer beim Beschwerdeführer durchgeföhrten Außenprüfung sei festgestellt worden, dass dieser im Herbst 2006 ein Objekt mit 6 Wohneinheiten in B, A-straße, zu einem Gesamtpreis inklusive Gebühren von 293.122,50 € ersteigert habe. Laut Buchhaltung sei das Gebäude zum 1.9.2006 mit Anschaffungskosten in Höhe von 224.400,00 € aktiviert worden, die Differenz von 68.722,50 € sei auf Grund und Boden entfallen. Im Juni 2008 sei das bis dahin vermietete Gebäude durch einen Brand zerstört, im April 2010 das Grundstück um 138.000,00 € verkauft worden. Der Aufwand für den Gebäudeabbruch, eine Wohnrechtsablöse, Werbungs- und Finanzierungskosten habe sich auf 77.544,00 € belaufen.

Der in Höhe von 53.000,00 € errechnete Spekulationsgewinn habe sich aus folgender Rechnung ergeben:

Verkaufspreis Grundstück 2010	138.000,00
anteiliger Kaufpreis lt. Aktivierung 2006	-68.722,00
anteilige Nebenkosten	-16.278,00
Spekulationsgewinn	53.000,00

Soweit die steuerliche Vertretung die Berücksichtigung von Nebenkosten, Abbruchkosten, Finanzierungsgebühren, Wohnrechtsablöse und sonstiger Aufwendungen beantragt habe, seien diese bereits durch das Prüfungsorgan entsprechend einbezogen worden.

Der Beschwerdeführer brachte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht ein und führte aus: Es werde klargestellt, dass er die Liegenschaft 2006 um 280.500,00 € gekauft und im Jahr 2010 um 138.000,00 € wieder verkauft habe. Anschaffung und Veräußerung seien korrespondierende Begriffe. Bei Gegenüberstellung der Zahlen ergebe sich ein Spekulationsverlust von 142.500,00 €. Der Veräußerungserlös sei immer mit den vollen Anschaffungskosten in Beziehung zu setzen, eine Rechtsmeinung, die auch in *Doralt/Kempf* (Anm.: Einkommensteuergesetz-

Kommentar) ihren Niederschlag gefunden habe. Es liege daher kein Spekulationsgewinn vor und es möge der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben werden.

Der Beschwerdeführer reichte mit seinem Vorlageantrag eine Kopie aus *Doralt/Kempf*, EStG⁷, § 30, mit u.a. Tz 162, ein. Darin ist festgehalten:

"Wird zunächst ein bebautes Grundstück angeschafft und dann innerhalb der Spekulationsfrist veräußert, nachdem das Gebäude zerstört worden ist, dann werden dem Veräußerungserlös dennoch die vollen Anschaffungskosten gegenübergestellt; dies entspricht zunächst durchaus dem Grundgedanken des § 30, der nur die tatsächliche Bereicherung erfassen will. Erhält der Steuerpflichtige für das zerstörte Gebäude außerdem eine Versicherungsentschädigung, die keinen Spekulationsgewinn auslöst, befriedigt das Ergebnis nicht."

Seitens des Finanzamtes wurde zu der streitfallbezogen eingereichten Kommentarstelle keine Stellungnahme abgegeben.

Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachstehenden **Sachverhalt** als feststehend zugrunde:

- Am 1.9.2006 ersteigerte der Beschwerdeführer die Liegenschaft A-straße, B, zu einem Preis inklusive Gebühren von 293.122,50 €.
- Die Liegenschaft bestand aus einer Grundstücksfläche von 468 m² samt darauf errichtetem Mietwohnhaus mit 6 Wohneinheiten. Eine Wohneinheit war mit einem lebenlangen Wohnrecht belastet.
- Im Juni 2008 brannte das Gebäude völlig aus und wurde anschließend abgebrochen.
- Es fielen Abbruchkosten und Kosten für die Wohnrechtsablöse an.
- Im Jahr 2010 erfolgte der Verkauf des Grundstückes an die Stadt B zu einem Preis von 138.000,00 €.

Die Feststellungen gehen auf das Versteigerungssedikt des BG B, 1234, sowie den Akteninhalt mit Niederschrift über die Schlussbesprechung und Feststellung der Betriebsprüfung zurück.

Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Würdigung: Nach derzeit geltender Rechtslage (§ 30 EStG, 1. StabG BGBI. 2012/22 ab 1.4.2012) werden grundsätzlich alle entgeltlichen Übertragungen von Grundstücken des Privatvermögens von der Steuerpflicht gemäß § 30 EStG mit einem Steuersatz von 25% umfasst. Die Veräußerung innerhalb bestimmter Fristen ist für die Steuerpflicht dem Grunde nach nicht mehr relevant (vgl. *Unger* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 30 Anm. 1). Mit der Neuregelung des § 30 EStG wurde der Grundsatz beseitigt, dass das nicht zur Einkünfteerzielung genutzte Privatvermögen nur im gesetzlich geregelten Ausnahmefall steuerlich beachtlich sein solle (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷, § 30 Tz 5).

Anders war die Rechtslage noch im Streitjahr: Gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG idF BGBl. I Nr. 85/2008, lag ein Spekulationsgeschäft dann vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung eines Grundstückes nicht mehr als 10 Jahre betrug. Gemäß Abs. 4 leg. cit. waren als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Die Einkünfte fielen gemäß § 2 Abs. 3 Z 7 EStG unter die sonstigen Einkünfte gemäß § 29 EStG.

Führten die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so war dieser nicht mit den übrigen sonstigen Einkünften gemäß § 29 EStG sowie den anderen sechs Einkunftsarten ausgleichsfähig (Jakom/Kanduth-Kristen, 2009, § 30 Rz 65).

Entsprechend der vor dem 1. StabG 2012 geltenden Rechtslage war die ertragsteuerliche Behandlung von Grundstücken von der sogenannten "Einheitstheorie" geprägt. Nach dieser Theorie umfasste der Grundstücksbegriff den Grund und Boden und das Gebäude gesamthaft als ein einheitliches Wirtschaftsgut. Diese auf den RFH zurückgehende und einige Jahrzehnte lang in der Judikatur des deutschen BFH fortgeführte Sichtweise wurde auch vom VwGH übernommen und bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 beibehalten (vgl. *Doralt* a.a.O., § 30 Tz 19).

Unstrittig betrifft der gegenständlich zu beurteilende Sachverhalt einen Zeitraum vor dem 1. StabG 2012 (Inkrafttreten am 1.4.2012), mit welchem der Grundstücksbegriff insofern neu definiert wurde, als Grund und Boden und Gebäude kein einheitliches Wirtschaftsgut mehr darstellen. Dies besagt, dass - sofern bebaute Grundstücke angeschafft werden - nach neuerer Rechtslage eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude vorgenommen werden muss.

Zumal der Zeitraum zwischen Anschaffung (2006) und Veräußerung (2010) nicht mehr als 10 Jahre betrug, liegen gegenständlich grundsätzlich auch die Voraussetzungen für ein Spekulationsgeschäft gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG idF BGBl. I Nr. 85/2008 vor.

Strittig ist: Sind bei der Ermittlung von Einkünften aus einem Spekulationsgeschäft die Anschaffungskosten inklusive oder exklusive des auf das Gebäude entfallenden Anteils in Ansatz zu bringen?

Doralt a.a.O. verweist in § 30 Tz 221 ausdrücklich auf die unterschiedliche Handhabung vor und nach Inkrafttreten des 1. StabG: Auf Gebäude entfallende Anschaffungskosten können ab Geltung des 1. StabG nicht mehr angesetzt werden, wenn die Gebäude im Zeitpunkt der Veräußerung, etwa aufgrund einer katastrophalen Zerstörung, nicht mehr vorhanden sind. Mit Verweis auf § 30 Tz 77 stellt *Doralt* klar: "*Abweichend davon können die Anschaffungskosten von Grund und Boden und inzwischen zerstörtem Gebäude dann bei der Veräußerung des Grund und Bodens abgezogen werden, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung des bebauten Grundstückes noch die Einheitstheorie wirksam war und Grund und Boden und Gebäude daher ein einheitliches Wirtschaftsgut dargestellt haben*".

In der den Streitzeitraum betreffenden Kommentarausgabe *Doralt/Kempf, EStG*⁷, § 30 Tz 162, ist - wie schon oben zitiert - nachzulesen: "*Wird zunächst ein bebautes Grundstück angeschafft und dann innerhalb der Spekulationsfrist veräußert, nachdem das Gebäude zerstört worden ist, dann werden dem Veräußerungserlös dennoch die vollen Anschaffungskosten gegenübergestellt; dies entspricht durchaus dem Grundgedanken des § 30, der nur die tatsächliche Bereicherung erfassen will....*"

In zusammenfassender Würdigung hat die Abgabenbehörde, indem sie in der Beschwerdevorentscheidung nur die auf den nackten Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten in Höhe von 68.722,50 € mit Nebenkosten dem erzielten Verkaufspreis gegenüberstellte, verkannt, dass der strittige Sachverhalt entsprechend der Rechtslage vor dem 1. StabG zu beurteilen ist, nach welcher die **Einheitstheorie** in Geltung stand (hierauf hat im Übrigen der Beschwerdeführer mit Einreichung der oben zitierten Kommentarstelle aus *Doralt/Kempf, EStG*⁷, in seinem Vorlageantrag ausdrücklich hingewiesen).

Dies bedeutet aber in concreto, dass der Veräußerungserlös von 138.000,00 €, ungeachtet des inzwischen aufgrund eines Brandes untergegangenen Gebäudes, mit den vollen Anschaffungskosten des Grundstückes (= Grund und Boden plus Gebäude laut Einheitstheorie) von 293.122,50 € in Beziehung zu setzen ist, was einen Verlust ergibt (§ 30 Abs. 4, letzter Satz, EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008).

Es liegen daher keine Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft vor und war der Beschwerde spruchgemäß Folge zu geben.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision: Die Lösung der vorliegenden Rechtsfrage findet Deckung in der Rechtsprechung des VwGH, wie sie bis zum Inkrafttreten des 1. StabG 2012 am 1.4.2012 gepflogen wurde. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Anlage: Berechnungsblatt

Feldkirch, am 20. Jänner 2015