

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

20.09.2001

**Geschäftszahl**

98/15/0071

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Zehetner, über die Beschwerde der E, vertreten durch DDr. Rene Laurer, Rechtsanwalt in 1040 Wien, Gußhausstraße 2/5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 31. März 1998, GZ 17-96/4063/01, betreffend Einkommensteuer 1991 und 1993, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu bezahlen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin erwarb von einer Brauerei mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 1988 eine Liegenschaft samt einem sich auf dieser Liegenschaft befindlichen Gebäude (ehemaliges Arbeiterwohnhaus).

Im Zuge einer 1995 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer unter anderem die Feststellung, die Beschwerdeführerin habe Teile des Gebäudes, nämlich zwei Wohnungen, verkauft und dadurch Einkünfte i.S.d. § 30 EStG 1988 (Spekulationsgeschäft) in Höhe von 1,328.019 S (1991) und 1,177.817 S (1993) erzielt (Tz 21 des Prüfungsberichtes).

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen entsprechende Bescheide betreffend die Einkommensteuer 1991 und 1993.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und brachte vor, dass es sich bei den verkauften Wohnungen um "selbst hergestellte" Wirtschaftsgüter handle, weshalb deren Veräußerung nicht vom Tatbestand des § 30 EStG erfasst sei.

Die Beschwerdeführerin brachte vor, sie habe die Liegenschaft um einen Kaufpreis erworben, welcher dem Kaufanbot zu Folge zur Gänze auf Grund des Wertes des Bodens festgesetzt worden sei, während dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude wegen seines desolaten und unbewohnbaren Zustandes kein Wert zugemessen worden sei. Auch wäre es wirtschaftlicher gewesen, das Gebäude abzutragen und ein neues zu errichten. Die Beschwerdeführerin habe sich jedoch dafür entschieden, die Außenmauern als einzig brauchbare Substanz des Gebäudes stehen zu lassen und das Gebäudeinnere zu erneuern. Im Zuge des Umbaus seien Gas-, Wasser- und Stromleitungen neu verlegt, das Dach repariert und die Innenmauern versetzt worden. Aus den ehemals acht kleinen seien vier große Wohnungen geworden. Die Umbauarbeiten seien teils durch Professionisten, teils von der Beschwerdeführerin in Eigenleistung durchgeführt worden.

Da das Haus im Zeitpunkt der Anschaffung nicht für Wohnzwecke verwendbar gewesen sei, sei durch die später durchgeführten Arbeiten die Wesensart des Gebäudes völlig verändert worden, sodass zwischen den veräußerten Wohneinheiten und dem ursprünglich angeschafften Gebäude keine Identität bestanden habe. Bei den von der Beschwerdeführerin veranlassten bzw. selbst getätigten baulichen Veränderungen sei nicht das ursprüngliche Haus saniert worden, sondern vielmehr in der Gesamtheit betrachtet ein neues Wirtschaftsgut entstanden, welches dem angeschafften Gebäude nicht mehr entspreche. Bei den von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Bauarbeiten handle es sich somit um Herstellungsmaßnahmen, sodass die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG zur Anwendung zu kommen habe.

Die Beschwerdeführerin führte ferner aus, die Betriebsprüfung selbst habe festgestellt, dass die baulichen Änderungen als Herstellungsmaßnahmen zu qualifizieren seien, was im Widerspruch zur Annahme eines

Spekulationsgeschäftes stehe. Die Betriebsprüfung hätte beim Vergleich der üblichen Quadratmeterpreise für Grund und Boden zu dem Ergebnis kommen müssen, dass das Gebäude wertlos gewesen sei und nur der Wert des nackten Grund und Bodens in die Kaufpreisermittlung eingeflossen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung ab, die Beschwerdeführerin habe 1988 zwar ein desolates, jedoch trotzdem der Vermietung dienendes und somit verwendbares Gebäude erworben. Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin habe noch bis Mitte 1989, also während der Umbauzeit, ein Mieter in dem Gebäude gewohnt. Das Gebäude sei generalsaniert und dabei von acht Kleinwohnungen auf vier größere Einheiten umgestaltet worden. Es habe sich somit um die Anschaffung eines als solches bereits verwendbaren Gebäudes gehandelt.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz. Sie führte aus, es sei unzutreffend, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft ein Mietverhältnis vorgelegen sei und noch ein Mieter im Gebäude gewohnt habe. Bei der Person, die im Gebäude gewohnt habe, habe es sich um einen obdachlosen ehemaligen Arbeiter der Brauerei gehandelt, dem die Beschwerdeführerin aus Gefälligkeit erlaubt habe, im früheren Arbeiterwohnheim zu bleiben. Aus sozialen Motiven seien keine Miete, sondern lediglich die angefallenen Betriebskosten verrechnet worden. Der Arbeiter sei - entgegen den Feststellungen der Berufungsvorentscheidung - bereits im Mai 1989 ausgezogen. Die Baubewilligung sei am 28. Juli 1989 erteilt und mit dem Umbau im Inneren des Gebäudes in diesem Moment begonnen worden.

Das Gebäude sei zum Zeitpunkt des Erwerbes derart desolat gewesen, dass eine "Vermietung nach dem Mietrechtsgesetz" überhaupt nicht möglich gewesen wäre und von einer Bewohnung durch einen Mieter überhaupt nicht gesprochen werden könne. Die anderen sieben Wohnungen seien schon seit Jahren nicht mehr bewohnt gewesen. Das Gebäude habe über keine Gasversorgung mehr verfügt, da die Gaszufuhr auf Grund undichter Leitungen gesperrt worden sei. Die Stromleitungen seien zum Großteil aus den Wänden gerissen bzw. desolat gewesen, sodass eine gefahrlose Benutzung nur mehr in einem Raum möglich gewesen sei. Die Kamine seien derart baufällig gewesen, dass alle geschliffen bzw. teilweise neue Kaminköpfe hätten aufgesetzt werden müssen, um eine Benützungsbewilligung zu erhalten. Sämtliche Wasser- und Abwasserleitungen seien undicht gewesen und hätten neu verlegt werden müssen. Es habe sich nicht um ein verwendbares Gebäude gehandelt.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend legte sie dar, aus den Baubewilligungen, den Bauplänen und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin gehe hervor, dass die Grundsubstanz des Gebäudes nicht verändert worden sei. Die Beschwerdeführerin habe in der mündlichen Berufungsverhandlung die Rohsubstanz als in Ordnung befindlich bezeichnet. Die Beschwerdeführerin habe sämtliche Außenmauern, die Fundamente, den Keller und die tragenden Mauern im Gebäudeinneren bestehen lassen. Es sei auch kein Zubau (Erweiterung des Grundrisses oder der Kubatur) errichtet worden. Der Umbau sei nicht mit einer Neuerrichtung gleichzusetzen. Die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Umbauarbeiten hätten den Wesensgehalt des Gebäudes nicht verändert. Die verkauften Wohnungen seien als jeweilige Teile mit dem angeschafften Wohnhaus ident. Die Beschwerdeführerin habe ein Wohngebäude erworben, nach Durchführung der Umbauarbeiten handle es sich nach wie vor um ein Wohngebäude. Auf Grund des unveränderten Wesensgehaltes handle es sich um dasselbe Wirtschaftsgut.

Die Beschwerdeführerin habe im Übrigen in der Berufung vom 2. November 1989 gegen den Bescheid betreffend Feststellung des Einheitswertes selbst angeführt, es hätte sich zum Zeitpunkt der Anschaffung noch ein Bewohner im Gebäude befunden, dem aus sozialen Erwägungen befristet Unterkunft gewährt worden sei.

Mit Schreiben vom 10. Februar 1998 habe der Magistrat der Stadt Wien, Baupolizei, auf die Anfrage der belangten Behörde mitgeteilt, dass weder ein Baugebrechen noch ein desolater Zustand bekannt sei.

Hinsichtlich des Vorbringens der Beschwerdeführerin, dass das Wohngebäude auf Grund des äußerst desolaten Zustandes in die Kaufpreisgestaltung nicht eingeflossen wäre, sei zu beachten, dass die belangte Behörde an eine bestimmte Kaufpreisgestaltung der Vertragsparteien nicht gebunden sei.

Im vorliegenden Falle seien durch die Veräußerung der beiden Eigentumswohnungen anteilige stille Reserven des Grund und Bodens und des sich darauf befindlichen Gebäude steuerpflichtig aufgedeckt worden. Eine Besteuerung der auf Grund der Umbauarbeiten angefallenen Herstellungsaufwendungen sei dadurch ausgeschlossen, dass diese Aufwendungen (neben anteiligen Anschaffungskosten) in der von der Beschwerdeführerin selbst veranschlagten Höhe als Werbungskosten abgezogen worden seien.

Zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin, dass der Prüfer selbst die baulichen Veränderungen als Herstellungsaufwand eingestuft habe und dies im Widerspruch zur Annahme eines Spekulationstatbestandes stehe, führte die belangte Behörde aus, dass § 30 Abs 4 EStG bei der Berechnung des Spekulationsgewinnes ausdrücklich auch die Herstellungsaufwendungen als abzuziehende Werbungskosten erwähne. Daher könne aus dem Umstand, dass der Prüfer - richtigerweise - die Umbauarbeiten als aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand behandelt habe, nicht der Schluss gezogen werden, die Wohnungen wären neu geschaffene Wirtschaftsgüter.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin bekämpft die Beurteilung der belangten Behörde, bei den verkauften Eigentumswohnungen habe es sich nicht um Teile eines von der Beschwerdeführerin selbst hergestellten Gebäudes iSd § 30 Abs 2 Z2 EStG 1988 gehandelt, die Einkünfte aus

der Veräußerung dieser Wohnungen seien daher von der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 nicht erfasst und somit zur Gänze der Besteuerung als Spekulationsgeschäft unterworfen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zweck des § 30 EStG 1988 ist es, innerhalb der Spekulationsfrist realisierte Werterhöhungen eines Wirtschaftsgutes im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zu unterwerfen (vgl auch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. April 1994, B 1297/93).

Nach der Bestimmung des § 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 im Sinne des § 30 Abs 1 Z 1 lit a ausgenommen.

Unbestritten ist, dass das Spekulationsgeschäft insoweit nicht von der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 erfasst wird, als es in der Veräußerung des Anteils am Grund und Boden besteht. Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall, ob das Spekulationsgeschäft hinsichtlich des Gebäudeteiles der genannten Befreiungsbestimmung zu subsumieren ist. Im Beschwerdefall kommt es darauf an, ob die von der Beschwerdeführerin durchgeführten Umbauarbeiten dazu geführt haben, dass die veräußerten Wohnungen als Teile eines von der Beschwerdeführerin "selbst hergestellten Gebäudes" iSd § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 anzusehen sind.

Die zitierte 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 sachlicher 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) einkünftermindernd 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 Gebäude 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 Gebäude 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.

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin ein bebautes Grundstück erworben. Nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren habe sie die Außenmauern stehen gelassen und beim "Umbau" im Inneren des Gebäudes ua "Gas-, Wasser-, und Stromleitungen neu verlegt, das Dach repariert und die Innenmauern versetzt, sodass aus ehemals 8 kleinen Wohnungen 4 große errichtet wurden". Die Beschwerdeführerin brachte weiters vor, das Gebäude habe sich beim Ankauf in einem derart desolaten Zustand befunden, dass eine Vermietung nach dem Mietrechtsgesetz nicht möglich gewesen sei. Das Gebäude habe über keine Gasversorgung mehr verfügt, weil die Gaszufuhr wegen der undichten Leitungen gesperrt gewesen sei. Die Stromleitungen seien derart desolat gewesen, dass eine gefahrlose Benutzung nur mehr in einem Raum möglich gewesen sei. Auch die Kamine hätten sich in einem baufälligen Zustand befunden, sodass alle

geschliffen bzw teilweise neue Kaminköpfe hätten aufgesetzt werden müssen. Überdies hätten sämtliche Wasser- und Abwasserleitungen neu verlegt werden müssen, weil die alten Leitungen undicht gewesen seien. In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin vor, das Haus sei von der Fassade her schön, die Rohsubstanz sei in Ordnung gewesen. Die Dachreparatur habe über 100.000 S ausgemacht, Gas- und Kanalanschluss ebenfalls ca 100.000 S, das Schleifen der Kamine ca 145.000 S. Es seien einzelne Fenster durch neue ersetzt worden. Die Wohnungen seien mit Zentralheizung und neuen Elektroinstallationen ausgestattet worden. Für Tischlerarbeiten an Fenstern und Türen seien 140.000 S und 133.000 S aufgewendet worden.

Unter Beachtung des Vorbringens der Beschwerdeführerin und unter Bedachtnahme auf die die Umbaumaßnahmen betreffenden Baubescheide und Baupläne hat die belangte Behörde die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die Grundsubstanz des Gebäudes nicht verändert worden ist. Sämtliche Außenmauern, die Fundamente, der Keller und die tragenden Mauern im Gebäudeinnern seien bestehen geblieben. Auch die Kubatur sei unverändert geblieben.

Diese Sachverhaltsfeststellung ist weitgehend unbestritten. In der Beschwerde wird lediglich darauf verwiesen, dass im Baubescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 28. Juli 1989 auch von "erforderlichen Auswechslungen im tragenden Mauerwerk" gesprochen werde. Zudem wird - allerdings erstmals in der Beschwerde - vorgebracht, dass auch eine "komplette Erneuerung der einzelnen Decken", teilweise unter Verstärkung durch den Einbau von Trägern, stattgefunden habe.

Die belangten Behörde ist zum Ergebnis gelangt, die Baumaßnahmen, wie sie sich nach der Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Bescheid darstellen, stellten einen Umbau dar, der einer Neuerrichtung nicht gleichzuhalten sei. Die Beschwerdeführerin habe ein Wohngebäude erworben. Mit dem Wohnungen seien Teile des identen Gebäudes verkauft worden.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde im Hinblick auf die ihrer Sachverhaltsfeststellung zugrundeliegenden Baumaßnahmen nicht von einem Hausbau, sondern der Sanierung bzw Renovierung eines bestehenden Gebäudes ausgegangen ist. Daran ändert nichts, wenn es zudem zum Austausch eines Teil der tragenden Innenmauern gekommen ist, sodass sich der auf diese Mauern beziehende Fehler in der Sachverhaltsfeststellung nicht als ein wesentlicher Verfahrensfehler iSd § 42 Abs 2 Z 3 VwGG erweist.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, wurde die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen. Auf das Beschwerdevorbringen betreffend die Frage, ob die belangte Behörde zutreffend davon ausgegangen ist, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung bewohnt gewesen ist, und betreffend die Aufteilung des von der Beschwerdeführerin entrichteten Kaufpreises auf Grund und Boden einerseits und auf Gebäude andererseits, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 20. September 2001