



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des M S in S, vertreten durch Dr. Gabriela Mader, Steuerberaterin in 6020 Innsbruck, Universitätsstraße 13, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. April 2016, Zl. RV/3101110/2014, betreffend Einkommensteuer 2012, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Der Revisionswerber erwarb mit Kaufvertrag vom 17.8./6.11.2006 eine Liegenschaft, auf der er in den Jahren 2007/2008 ein Wohnhaus mit insgesamt neun Wohneinheiten und einem Parkdeck errichtete. In der Folge erzielte der Revisionswerber Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnungen und Autoabstellflächen.
- 2 Mit Vertrag vom 28.4.2012 veräußerte der Revisionswerber 92/801 Anteile an der Liegenschaft, verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 sowie am Autoabstellplatz P 7, an den bisherigen Mieter um einen Kaufpreis von 265.000 €.
- 3 Strittig ist, ob für dieses Veräußerungsgeschäft teilweise (nämlich in Bezug auf den Gebäudeanteil) die Regelung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 betreffend die pauschale Ermittlung der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden kann.
- 4 Im Verfahren vor dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht vertrat der Revisionswerber die Ansicht, dass von dem auf den Gebäudeanteil entfallenden Verkaufspreis von 212.000 € fiktive Anschaffungskosten in Höhe von 86%, (das sind 182.320 €) in Abzug gebracht werden könnten, weil das Grundstück





in Bezug auf das Gebäude zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen gewesen sei.

- 5 Das Finanzamt hielt dem in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2012 entgegen, dass eine pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 nicht zulässig sei, weil das Objekt zuvor vermietet worden sei, sodass lediglich die tatsächlichen anteiligen Herstellungskosten in Höhe von 112.669,07 € abzugsfähig seien.
- 6 Der Revisionswerber erhob Berufung (nunmehr Beschwerde), in der er einwandte, dass die Herstellerbefreiung vor dem 1. StabG 2012 nur die „Bauherrenqualität“ vorausgesetzt und sowohl privat genutzte als auch vermietete Gebäude erfasst habe. Die Wohnung hätte daher am 31. März 2012 steuerfrei verkauft werden können, sodass sie zu diesem Zeitpunkt nicht „steuerverfangen“ gewesen sei und der Verkäufer daher das Wahlrecht habe, entweder die tatsächlichen Herstellungskosten (abzüglich AfA) oder 86% des Veräußerungserlöses abzusetzen.
- 7 Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung brachte der Revisionswerber in seinem Vorlageantrag eventualiter auch Einwendungen gegen die Berechnung der tatsächlichen Herstellungskosten vor. Die Einkünfte seien jedenfalls um weitere Herstellungskosten des Gebäudes sowie um einen aus der Vorsteuerberichtigung anlässlich des Verkaufs der Wohnung resultierenden Minderbetrag zu kürzen.
- 8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung nur insoweit statt, als es dem Eventualantrag des Revisionswerbers entsprach. Dem Antrag des Revisionswerbers auf Berechnung des Veräußerungsgewinns unter Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 folgte das Bundesfinanzgericht hingegen nicht. Die im Jahr 2006 angeschaffte Liegenschaft sei zum 31. März 2012 noch „steuerverfangen“ iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 gewesen, weil die Spekulationsfrist iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 noch nicht abgelaufen gewesen sei. Das



Bundesfinanzgericht interpretiere § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 nicht anders als den seit dem AbgÄG 2015 geltenden Normtext. Der von Teilen der Fachliteratur vertretenen Auslegung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, wonach es auf die konkrete Steuerpflicht des Gebäudes ankomme, stehe die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegen (Hinweis auf VwGH 25.4.2013, 2010/15/0079) wie auch der Zweck der Regelung des § 30 Abs. 4 EStG 1988, der auf die Schwierigkeit der Ermittlung lange zurückliegender Anschaffungs- und Herstellungskosten Bedacht nehme.

9 Da die Frage, wie der Begriff der „Steuerverfangenheit“ in § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 auszulegen sei, vom Verwaltungsgerichtshof noch nicht entschieden sei, sei die ordentliche Revision zuzulassen.

10 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

12 § 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 lautet auszugsweise:

„(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. [...]
2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.
3. [...]
4. [...]



(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern um [...]

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes [...]
2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

[..]

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

[...]“

13 § 30 Abs. 4 idF BGBl. I Nr. 22/2012 ist erstmals anzuwenden auf Veräußerungen nach dem 31. März 2012 (vgl. § 124b Z 233).

14 Mit dem AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, wurde der erste Satz des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 wie folgt neu gefasst:

„Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen.“

15 Im Revisionsfall ist unbestritten, dass die so genannte Herstellerbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 nicht zur Anwendung kommen kann, weil die im Jahr 2012 veräußerte Eigentumswohnung in den Jahren vor ihrer Veräußerung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat. Strittig ist ausschließlich, ob auf die Veräußerung die Pauschalbesteuerung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 angewendet werden kann



oder die Besteuerung nach der allgemeinen Bestimmung des § 30 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 zu erfolgen hat.

- 16 Nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 kann die Pauschalbesteuerung nur zur Anwendung gelangen, soweit das Grundstück am 31. März 2012 nicht „steuerverfangen“ war.
- 17 Die Revision bringt vor, nach der Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 seien selbst hergestellte Gebäude von der Steuerpflicht ausgenommen gewesen. Daraus ergebe sich, dass am 31. März 2012 nicht von einer Steuerverfangenheit des Gebäudes auszugehen gewesen sei. Bei der mit dem AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, erfolgten „Klarstellung“, wonach bei der Beurteilung der Steuerverfangenheit mögliche Steuerbefreiungen außer Betracht zu bleiben hätten, handle es sich um eine Gesetzesänderung, die auf den Revisionsfall noch nicht anwendbar sei.
- 18 Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, hat der Gesetzgeber die Ertragsbesteuerung der Veräußerung von Grundstücken neu geordnet. Ziel der Reform war die umfassende ertragsteuerliche Einbeziehung von Einkünften aus der Grundstücksveräußerung in die Einkommensteuerpflicht (vgl. ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 7). Bis zu diesem Zeitpunkt löste die Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken nur dann eine Steuerpflicht aus, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre betrug. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt wurden, verlängerte sich die Frist auf 15 Jahre (vgl. § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 alte Fassung vor dem 1. StabG 2012).
- 19 Das neue System der Immobilienbesteuerung bezieht auch Grundstücke in die Steuerpflicht ein, die nach dem alten System in Folge des Ablaufs der Spekulationsfrist nicht mehr steuerverfangen waren. Für dieses so genannte „Altvermögen“ sieht § 30 Abs. 4 EStG 1988 eine pauschale Ermittlung der Einkünfte vor. Abgesehen von Fällen der Umwidmung ist im Fall der Veräußerung von Grundstücken, die am 31. März 2012 nicht mehr



steuerverfangen waren, der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzunehmenden Anschaffungskosten anzusetzen. Die Einkünfte betragen demnach bei einem Steuersatz von 25% (gemäß § 30b Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012) 3,5% des Veräußerungserlöses. Alternativ besteht aber auch für diese Grundstücke nach § 30 Abs. 5 EStG 1988 die Möglichkeit, die Einkünfte unter Heranziehung der tatsächlichen Anschaffungskosten zu ermitteln.

- 20 Ein Grundstück gilt als „am 31. März 2012 nicht steuerverfangen“ iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abgelaufen war (vgl. VfGH 25.9.2015, G 111/2015, Rz 36; ebenso Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG 2015, § 30 Rz 47, *Bodis/Hammerl* in Doralt et al, EStG<sup>17</sup>, § 30 Tz 258). Mit der Pauschalierungsregelung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 wird auch darauf Bedacht genommen, dass die Ermittlung der tatsächlichen Kosten lange zurückliegender Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge (im Privatbereich) regelmäßig auf Schwierigkeiten stößt.
- 21 Im Revisionsfall war, wie vom Bundesfinanzgericht zu Recht erkannt, hinsichtlich des im Jahr 2006 angeschafften Grundstücks zum 31. März 2012 die zehnjährige Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsteht durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus Sicht des § 30 EStG 1988 kein neues Wirtschaftsgut. Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann (wie im Revisionsfall) ein Haus errichtet wird, bleibt ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache (vgl. VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105).
- 22 Wird ein Grundstück nach seiner Anschaffung bebaut, beginnt die Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 lit. a EStG 1988 alte Fassung bereits mit der Anschaffung des Grundstücks zu laufen. Durch die Errichtung eines Gebäudes beginnt keine neue Frist zu laufen. Auch eine gesonderte Frist für das Gebäude wird nicht in Lauf gesetzt (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH 25.4.2013, 2010/15/0079).



- 23 Wenn § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 von Grundstücken spricht, die am 31. März 2012 nicht (mehr) steuerverfangen waren, kann demzufolge nur entscheidend sein, ob hinsichtlich des nach dem 31. März 2012 verkauften Grundstückes zum 31. März 2012 bereits die Spekulationsfrist abgelaufen war oder nicht. Der Bebauung des Grundstücks kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingegen keine Relevanz für die Frage der Steuerverfangenheit eines Grundstücks zu. Vor Ablauf der Spekulationsfrist war ein bebautes Grundstück als Ganzes „steuerverfangen“, nach Ablauf der Spekulationsfrist unterlag das bebaute Grundstück hingegen selbst für den Fall, dass die Errichtung des Gebäudes erst kurze Zeit vor der Veräußerung erfolgt sein sollte, zur Gänze nicht der Steuerpflicht nach § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0079, zu abgelösten Mieterinvestitionen).
- 24 Die mit dem AbgÄG 2015 in § 30 Abs. 4 EStG 1988 durch Ergänzung der Wortfolge „ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen“ beabsichtigte „Klarstellung“ (vgl. ErlRV 896 BlgNR 25. GP, 7) bewirkte - anders als der Revision zu Grunde liegt - nach dem Gesagten keine Änderung des normativen Gehaltes des § 30 Abs. 4 EStG 1988.
- 25 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 26 Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 18. Oktober 2018