

TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/25 2000/14/0017

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.02.2003

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §30 Abs2 Z2;

EStG 1988 §30 Abs3 Z1;

EStG 1988 §30 Abs4;

EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Racek, über die Beschwerde des F W in G, vertreten durch Saxinger, Baumann und Partner, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Europaplatz 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 23. November 1999, GZ. RV76/1-6/1998, betreffend Einkommensteuer 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass der Beschwerdeführer eine im Jahr 1989 erworbene Liegenschaft im Jahr 1994 veräußert habe. Die Liegenschaft habe zu 60% der Vermietung und Verpachtung gedient; die restlichen 40% habe der Beschwerdeführer als Sonderbetriebsvermögen der Fahrschule C., an der er als Mitunternehmer beteiligt sei, zur Verfügung gestellt. Der bei der Veräußerung erzielte Spekulationsüberschuss sei mit der Begründung, "nicht steuerpflichtig, da Verkauf zur Vermeidung behördlicher Eingriffe" und, "nicht steuerpflichtig, da selbst hergestelltes Gebäude" bisher nicht der Einkommensteuer unterzogen worden.

Dazu hielt der Prüfer fest, dass das Grundstück 1994 ohne unmittelbar drohenden behördlichen Eingriff an Privatpersonen veräußert worden sei. Auch seien im Jahr 1989 lediglich bereits bestehende Gebäude saniert, nicht jedoch Gebäude selbst hergestellt worden. Der Spekulationsüberschuss des Jahres 1994 errechne sich wie folgt:

"Verkaufspreis zugeflossen 8.000.000

Anteil Sonder-BV Fahrschule 40% -3.200.000

AK Grund und Boden 100%	-1.152.800
AK Gebäude V+V 1.587.100 x 60% =	-952.260
Ausbaukosten 1989	-797.198
Ausbaukosten 1990	-125.009
Fenster, Türen 1991	-46.197
Spekulationseinkünfte	1.726.536"

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen des Prüfers an, nahm das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1994 wieder auf und erfasste den vom Prüfer ermittelten Spekulationsüberschuss in Höhe von 1.726.536 S als sonstige Einkünfte.

In der dagegen erhobenen Berufung erläuterte der Beschwerdeführer, er habe im Jahr 1988 eine Fahrschule gegründet und für diesen Zweck ein geeignetes Grundstück gesucht. Die einzige für den Betrieb einer Fahrschule geeignete Liegenschaft sei Teil eines aus zwei Grundstücken bestehenden Areals gewesen, welches der Vorbesitzer nur gemeinsam habe veräußern wollen. Solcherart sei im "hinten gelegenen Haus" die Fahrschule betrieben worden, während das "vorne gelegene Haus grundsätzlich ein Abbruchobjekt" gewesen sei.

Anlässlich der Jahresabschlussarbeiten für das Jahr 1989 sei der Gesamtkaufpreis der Liegenschaft (2.739.900 S) entsprechend der nach dem Um- bzw. Neubau vermieteten Flächen zwischen Fahrschulbetrieb (40 %) und Vermietung und Verpachtung (60 %) aufgeteilt worden. Die "im Gesamtkaufpreis enthaltenen" Anschaffungskosten des Grund und Bodens seien dabei vom Steuerberater mit 800 S "offensichtlich zu niedrig angenommen" worden, weil laut Kaufpreissammlung des Finanzamtes der m2-Preis bei Grundstückskäufen in unmittelbarer Nachbarschaft 1.658 S im Jahr 1991 und 1.690 S im Jahr 1992 betragen habe. Es ergebe sich so gesehen ein "geschätzter durchschnittlicher Grundstückspreis" von 1.600 S pro m2.

Überdies habe es sich bei dem vermieteten (vorderen) Gebäude im Zeitpunkt des Kaufs um eine "völlig unverwendbare Ruine" gehandelt. Es wäre billiger gewesen, das Gebäude abzureißen, doch hätte der Beschwerdeführer in diesem Fall wohl keine Baubewilligung mehr erhalten, weil in der Zwischenzeit der Bebauungsplan geändert worden sei. Es seien daher lediglich die Außenmauern stehen geblieben und das Gebäude innen vollkommen erneuert, gleichsam neu hergestellt worden. Die Anschaffungskosten des Gebäudes würden seiner Schätzung nach nur rund 10% der Gesamt(bau)kosten betragen. Nach den Einkommensteuerrichtlinien 1984 könne bei einem im Rohbauzustand angeschafften Gebäude solange noch von einem Herstellungsvorgang gesprochen werden, als für die Anschaffung des Rohbaus nicht mehr als 50 % der gesamten Investitionskosten aufgewendet werden. Da die Anschaffungskosten im Beschwerdefall nur ca. 10 % der gesamten Investitionskosten betragen hätten und lediglich die Außenmauern unverändert geblieben seien, könne quasi von einem "Gebäude im Rohbauzustand" ausgegangen und der Beschwerdeführer als Bauherr angesehen werden. Solcherart komme die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 zur Anwendung, wonach Einkünfte aus der Veräußerung selbst hergestellter Gebäude von der Besteuerung ausgenommen seien.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus, dass laut Auskunft des Meldeamtes beide Gebäude vor der Anschaffung bewohnt waren und "laut Plan, Ansuchen und Bewilligung" nach der Anschaffung der Liegenschaft nicht Gebäude abgerissen und neu hergestellt, sondern Stützmauern an der Grundgrenze saniert, Parkplätze befestigt und Zwischenwände verändert worden seien. Da die Fahrschule den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitte und dabei Wertschwankungen von Grund und Boden außer Ansatz blieben, wäre der bei dieser Gewinnermittlung unberücksichtigt bleibende Teil des Verkaufspreises (laut Abgabenerklärung des Beschwerdeführers 576.000 S) gleichfalls den "sonstigen Einkünften" zuzurechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und änderte den Bescheid insoweit ab, als die Spekulationseinkünfte auf 2.302.536 S mit der Begründung erhöht wurden, auch hinsichtlich des im Betriebsvermögen der Fahrschule befindlichen Grund und Bodens lägen sonstige Einkünfte vor.

Die Ausnahmebestimmung für selbst hergestellte Gebäude gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 komme nicht zur Anwendung, weil der Beschwerdeführer das Gebäude nicht neu errichtet, sondern das bestehende nur umgebaut und modernisiert habe. Die Nämlichkeit des Gebäudes sei dabei erhalten geblieben. Dafür spreche zum einen, dass das

Haus bis zum Verkauf bewohnt gewesen sei. Zum anderen gehe aus dem Vorbringen bei der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. November 1999 hervor, dass es dem Beschwerdeführer daran gelegen war, im baurechtlichen Sinn keinen Neubau, sondern nur einen Umbau des bestehenden Gebäudes vorzunehmen, weil er andernfalls keine Baubewilligung für ein entsprechendes Gebäude an der gleichen Stelle erhalten hätte.

Der Einwand, der Verkauf sei zur Abwendung eines behördlichen Eingriffs erfolgt (somit die Ausnahmebestimmung des § 30 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 erfüllt), entbehre jeder Grundlage im Sachverhalt. Es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass ein behördlicher Eingriff (etwa ein Enteignungsverfahren) gedroht habe. Solches werde auch vom Beschwerdeführer nicht behauptet. Dass sich der Beschwerdeführer "moralisch und psychologisch" unter Druck gefühlt habe, die Grundstücke zu veräußern, um die Bauführung des Nachbarn nicht zu verzögern oder befürchtete Nachteile für den Betrieb seiner Fahrschule und den Autohandel hintan zu halten, könne nicht als "bevorstehender behördlicher Eingriff" gewertet werden.

Die auf Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten nahm die belangte Behörde unverändert mit 800 S/m² an, da der Beschwerdeführer diesen Wert in der Einkommensteuererklärung 1989 selbst angegeben habe und ihm nicht unterstellt werden könne, dass er - im Hinblick auf die Höhe der AfA - bewusst einen zu geringen Grundwert angesetzt habe. Insgesamt betrachtet sei es im Übrigen nicht relevant, in welchem Verhältnis die Anschaffungskosten zwischen Grund und Boden und Gebäude aufgeteilt würden, weil sowohl der auf den Grund und Boden als auch der auf die Gebäude entfallende Teil des Spekulationsüberschusses im Beschwerdefall einkommensteuerpflichtig seien.

Die sonstigen Einkünfte wurden wie folgt berechnet:

"Verkaufspreis zugeflossen	8.000.000
minus Anteil Sonder-BV Fahrschule	-3.200.000
Anteil des Verkaufspreises, der	
auf den vermieteten Teil entfällt	4.800.000
plus Anteil des Kaufpreises, der auf den Grund	
und Boden des Sonder-BV entfällt	576.000
minus AK Grund und Boden 100%	-1.152.800
minus AK Gebäude V+V	
60% von 1.587.100	-952.260
minus Ausbaukosten 1989	-797.198
minus Ausbaukosten 1990	-125.009
minus Fenster, Türen 1991	-46.197
Spekulationsüberschuss	2.302.536"

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der

Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Spekulationsgeschäfte sind gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung eine bestimmte Dauer nicht überschreitet.

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. März 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 leg.cit. ausgenommen.

Strittig ist im Beschwerdefall zunächst, ob das Spekulationsgeschäft hinsichtlich des Gebäudeteiles der genannten Befreiungsbestimmung zu subsumieren ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0071, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, mit näherer Begründung ausgeführt hat, sind mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes nicht nur Gebäude erfasst, die der Eigentümer (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, sondern auch solche, die er als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt. Baumaßnahmen, die zur Änderung der Wesensart des Gebäudes führen, sind zwar (nach § 30 Abs. 4 EStG) bei Ermittlung der Höhe des Spekulationsergebnisses zu berücksichtigen, doch erfüllen sie im Allgemeinen noch nicht das Tatbestandsmerkmal des "selbst hergestellten Gebäudes". Ein selbst herstelltes Gebäude iSd § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 liegt nur dann vor, 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.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer durchgeführten baulichen Maßnahmen - die in der Beschwerde mit der Erneuerung der Decken, des Verputzes, der Fenster und Türen, sowie dem Einbau einer Heizung und sanitärer Anlagen umschrieben werden - nicht der Neuerrichtung eines Gebäudes gleich gehalten hat. Ob das Gebäude bei seiner Anschaffung "schon verwendbar" war oder, ungeachtet der tatsächlichen Benutzung als Wohnraum, eine Verwendbarkeit nicht gegeben war, ist demnach nicht entscheidend, sodass es ergänzender Erhebungen der Abgabenbehörde in dieser Richtung nicht bedurfte.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, das strittige Gebäude könne als (nicht dem Spekulationstatbestand subsumierbarer) Rohbau im Sinne der Einkommensteuerrichtlinien 1984 gesehen werden, vermag der Beschwerde schon deswegen nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil die Einkommensteuerrichtlinien keine für den Verwaltungsgerichtshof verbindliche Rechtsquelle darstellen.

Die Beschwerde wendet sich weiters gegen die Ermittlung der Spekulationseinkünfte.

Der auf Grund und Boden entfallende Kaufpreisanteil hätte unter Zugrundelegung eines m2-Preises von 1.600 S berechnet werden müssen. Die belangte Behörde hat demgegenüber den vom Beschwerdeführer selbst angenommenen (und in die Sonderbilanzen Eingang gefundenen) m2-Preis von 800 S der Ermittlung des Spekulationsgewinnes zu Grunde gelegt. Der Beschwerdeführer erklärt, den Wert des Grundanteiles seinerzeit "wirklich nicht bewusst" zu niedrig angesetzt zu haben, doch seien in den folgenden Jahren in der Nachbarschaft höhere m2-Preise erzielt worden. Der bloße Umstand, dass in den Jahren 1991 und 1992 m2- Preise von rund 1.600 S (offenbar für unbebaute Grundstücke) bezahlt worden sind, erlaubt den vom Beschwerdeführer gezogenen Schluss, seine Aufteilung müsse objektiv unrichtig sein, nicht. Zunächst ist zu sagen, dass die Aufteilung des einheitlichen Kaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits durch Schätzung erfolgt, sodass der Grundwert innerhalb einer (nicht als rechtswidrig zu erkennenden) Bandbreite festgelegt werden kann (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 7. September 1990, 86/14/0084). Dazu kommt, dass die Bewertung im Beschwerdefall nach den Verhältnissen des Jahres 1989 vorzunehmen war und die vom Beschwerdeführer angestellte Differenzrechnung (bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird) nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führt, in denen der Wert von Grund und Boden (auch unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht (vgl. nochmals das oben zitierte Erkenntnis vom 7. September 1990). Dass diese Voraussetzungen im Beschwerdefall erfüllt wären, legt der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht dar. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde der Aufteilung des Gesamtkaufpreises durch den Beschwerdeführer gefolgt ist.

Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, der auf die Fahrschule entfallende Liegenschaftsanteil hätte auf Grund der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zur Gänze außer Ansatz bleiben müssen. Gehören die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft (wie im Beschwerdefall teilweise) zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis Z. 6 EStG 1988, so liegt gemäß § 30 Abs. 3 Z. 1 leg.cit. (insoweit) kein Spekulationsgeschäft vor. Dies schließt jedoch nicht aus, dass bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens (hier des Sonderbetriebsvermögens) ein Spekulationsgeschäft anzunehmen ist. Gerade der Umstand, dass im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 der Wert des Grund und Bodens, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz bleibt, bewirkt somit, dass die Ausnahmebestimmung des § 30 Abs. 3 Z. 1 leg.cit. - es liegen insoweit keine gewerblichen Einkünfte

vor - nicht Platz greift (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, § 30 Tz. 6, und Doralt, EStG4, § 4 Tz. 113).

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage kann der Verwaltungsgerichtshof auch nicht erkennen, dass dem Bescheid ein wesentlicher Begründungsmangel anhaftet, hat die belangte Behörde doch in nachvollziehbarer Weise dargelegt, wie sie zu ihrer Entscheidung gelangt ist.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt - das Vorliegen eines (drohenden) behördlichen Eingriffs wird vor dem Verwaltungsgerichtshof zu Recht nicht mehr eingewendet - als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 25. Februar 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000140017.X00

Im RIS seit

11.06.2003

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at