

Datentransfer im Unternehmen

Dauerremissionen
Prospekthaftung: Verjährung

Eigenhaftung des Gehilfen
Aus culpa in contrahendo

Werkvertrag
Warnpflichtverletzung
und Mitverschulden

Verdeckte Kapitalgesellschaft
Vermögensverwaltung

Arbeitsentgelt
Geheimhaltungsklauseln

Bank Burgenland
Wer billig kauft, kauft teuer

Doch uneingeschränkte 3,5% Pauschalbesteuerung für bis 31. 3. 2012 selbst hergestellte Gebäude?

Das BMF versucht, durch gesetzlich nicht eindeutig gedeckte Regelungen in den Einkommensteuerrichtlinien die Pauschalbesteuerung und den Inflationsabschlag für selbst hergestellte Gebäude einzuschränken. Ebenso wird von den Richtlinien der Übergang der Herstellerbefreiung auf Rechtsnachfolger zu Unrecht abgelehnt. Dieser Beitrag weist nach, dass die Pauschalbesteuerung nicht nur für bis zum 31. 3. 2002, sondern für sämtliche bis zum 31. 3. 2012 selbst hergestellte Gebäude anwendbar ist.

ROMAN THUNSHIRN

Selbst hergestellte Gebäude konnten – ausgenommen es handelte sich um solche des Betriebsvermögens – bis zum Inkrafttreten der Immobilienertragsteuer (bis 31. 3. 2012) steuerfrei veräußert werden, auch wenn sie vermietet waren. Dies war für alle jene von Bedeutung, die nicht unter die Hauptwohnsitzbefreiung fielen, insb also für vermietete selbst hergestellte Gebäude (va Bauherrenmodelle) sowie für Erben und Geschenknehmer. Das 1. StabG 2012 hat diese Befreiung erheblich eingeschränkt. Die jetzige Herstellerbefreiung gilt nämlich nur mehr insoweit, als das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre *nicht zur Erzielung von Einkünften gedient* hat. Jede Vermietung innerhalb von zehn Jahren führt daher „insoweit“ zum Entfall der Befreiung. Weiters soll nach Ansicht des BMF die Herstellerbefreiung nicht auf Erben und Geschenknehmer übergehen. Ein wesentlicher praktischer Fall ist idZ das vom „Häuslbauer“ vererbte eigene Wohnhaus: wenn also ein selbst hergestellter Hauptwohnsitz vererbt oder verschenkt wird und der Übernehmer weder die Hauptwohnsitzbefreiung noch – weil er Rechtsnachfolger ist – die Herstellerbefreiung geltend machen kann.

A. Begriff des „selbst hergestellten“ Gebäudes

Der Begriff „selbst hergestellt“ ist mit dem Herstellungsbegriff außerhalb des § 28 Abs 2 und 3 EStG gleichzusetzen.¹⁾ Der Steuerpflichtige muss daher „große“ Bauherreneigenschaft iS der Bauherrenjudikatur²⁾ besitzen. Ein selbst hergestelltes Gebäude kann nur bei einem ins Gewicht fallenden (finanziellen) Baurisiko vorliegen. Nicht selbst hergestellt ist jedenfalls ein Gebäude, das zu einem Fixpreis erstellt worden ist.³⁾ Fixpreise mit einzelnen beauftragten Unternehmern sind unschädlich. Ein selbst hergestelltes Gebäude liegt nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ und nicht als Haussanierung anzusehen sind.⁴⁾ Mit der Regelung

soll die Besteuerung der eigenen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen verhindert werden.⁵⁾ Nach hA⁶⁾ erfasst die Befreiungsbestimmung nur die erstmalige Errichtung. Wird ein bereits als solches verwendbares Gebäude angeschafft, so gilt es auch dann nicht als selbst hergestellt, wenn in der Folge Herstellungskosten aufgewendet werden, welche die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Ein Dachbodenausbau ist daher niemals „selbst hergestellt“⁷⁾ ebenso wenig die Aufstockung des Gebäudes oder ein Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt.⁸⁾ Nach hA⁹⁾ gilt jedoch die Anschaffung eines noch nicht benutzbaren und in der Folge vom Steuerpflichtigen fertiggestellten Rohbaus als Herstellung. IdF liegt nach dem BMF auch hinsichtlich der Anschaffung des Rohbaus ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen. Dies gilt nach den EStR sinngemäß für ein Fertigteilhaus, wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder der Bodenplatte und die Kosten der Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses übersteigen.¹⁰⁾

Dr. Roman Thunshirn ist StB und WP in Wien.

- 1) Rz 6644 EStR idF bis 31. 3. 2012; Rz 6649 EStR idgF; *Fuhrmann/Lang*, taxlex 2012, 173; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 35 unter Verweis auf VwGH 25. 2. 2003, 2000/14/0071; *Stingl/Nidetzky*, Immobilien und Steuern²⁰ Kapitel 7.2.5.2.
- 2) Vgl *Studera/Thunshirn*, Handbuch Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) Kap 4 und FN 1.
- 3) EStR Rz 6649 mit Hinweis auf VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071.
- 4) EStR Rz 6649; VwGH 20. 9. 2001, 98/15/0071; 25. 2. 2003, 2000/14/0017.
- 5) *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 36 mwN.
- 6) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) Tz 23; EStR Rz 664; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 36.
- 7) EStR Rz 6649; VwGH 25. 4. 2012, 2008/13/0128; 25. 2. 2003, 99/14/0316; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 39.
- 8) VwGH 25. 4. 2012, 2008/13/0128; s auch RdW 2012/388, 365.
- 9) Mit Hinweis auf die „Nämlichkeit“ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 30 Tz 23 mwN; EStR Rz 6650; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 39.
- 10) EStR Rz 6650.

B. Herstellerbefreiung „alt“: Rechtslage bis 31. 3. 2012

Gem § 30 Abs 2 Z 2 idF vor dem 1. StabG 2012 waren selbst hergestellte Gebäude von der Besteuerung als Spekulationsgeschäft ausgenommen. Die dogmatische Begründung hierfür war, dass die „Herstellung“ von Wirtschaftsgütern nicht unter den Begriff „Anschaffung“ fällt. Die frühere Regelung setzte maW die Identität des angeschafften und des veräußerten Wirtschaftsgutes voraus („Nämlichkeitsprinzip“).¹¹⁾ Dementsprechend konnten selbst hergestellte Wirtschaftsgüter nicht Gegenstand eines Spekulationsgeschäfts sein. Hinsichtlich des Gebäudes bestand auch aus Gründen der Klarstellung ausdrücklich die Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG (idF vor dem 1. StabG) – wie *Quantschnigg/Schuch*¹²⁾ ausdrücklich festhalten. Die Herstellerbefreiung war auch auf Rechtsnachfolger (Erben, Geschenknehmer) anzuwenden,¹³⁾ da dies als Konsequenz der Nämlichkeit angesehen wurde.¹⁴⁾

Die sachliche Rechtfertigung für die Begünstigung von selbst hergestellten Gebäuden ergab sich daraus, dass die Herstellung des Gebäudes (im Gegensatz zu dessen Anschaffung) mit einem ins Gewicht fallenden (finanziellen) Baurisiko verbunden ist. Mit der Regelung sollte auch die Besteuerung der eigenen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen verhindert werden.¹⁵⁾

C. Herstellerbefreiung „neu“: Rechtslage ab 1. 4. 2012

Gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG idGF sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, *soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben*. Die Befreiung gilt – wie schon bisher – nur für Gebäude, nicht jedoch für Grund und Boden. Wann der Grund und Boden angeschafft wurde, spielt nach dem Gesetzestext keine Rolle. Im Fall einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung nur anteilig zu.¹⁶⁾ Dies leitet sich aus der Formulierung „soweit“ ab. Unter „anteilig“ ist sowohl eine zeitliche eingeschränkte als auch eine räumliche eingeschränkte Nutzung zu verstehen. Dabei kommt es mE auf die bloße Zeit bzw auf die Flächen an und nicht auf die Höhe der Miete oder Ähnliches.¹⁷⁾

Als eine die Steuerbefreiung ausschließende Einkommenserzielung gilt nicht nur die Vermietung, sondern auch die Nutzung als häusliches Büro im Rahmen eines gewerblichen oder freiberuflichen Betriebs. Unerheblich ist, ob die Einkünfte im konkreten Einzelfall steuerpflichtig sind oder nicht.¹⁸⁾ Eine Liebhabereitigkeit lässt die Befreiung unberührt. Die kostenlose Nutzung durch eine GmbH des Steuerpflichtigen (Nutzungseinlage) führt nicht zu Einkünften des Steuerpflichtigen.

Die (neue) Herstellerbefreiung gilt nach Ansicht des BMF¹⁹⁾ *nicht für* den Rechtsnachfolger. Erben und Geschenknehmer können sich daher nicht darauf berufen. Diese Ansicht ist allerdings strittig, s dazu eingehend Pkt D. Sofern die Ansicht des

BMF zutrifft, bringt die Immobilienertragsteuer für Bauherrnmodelle daher eine massive Verschlechterung.

Nach der Übergangsbestimmung gilt die neue Rechtslage für alle „Grundstücksveräußerungen“ nach dem 31. 3. 2012.²⁰⁾ Dies gilt unabhängig davon, wann das Gebäude angeschafft bzw hergestellt wurde. Ab 1. 4. 2012 ist daher die Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden im außerbetrieblichen Bereich anders als nach der Rechtslage vor dem 1. StabG steuerpflichtig, sofern nicht die doch erhebliche Befreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG Anwendung findet.

Subsidiär gilt ganz allgemein – wenn die Befreiung nicht Anwendung findet – die Pauschalbesteuerung.²¹⁾ ME gelten abweichend von der Ansicht des BMF bis zum 31. 3. 2012 und nicht nur bis 31. 3. 2002 selbst hergestellte Gebäude als Altbestand, s dazu eingehend Pkt E.

D. Keine Herstellerbefreiung für Rechtsnachfolger?

Die (neue) Herstellerbefreiung gilt nach Ansicht des BMF²²⁾ *nicht für* Rechtsnachfolger des Herstellers. In der Literatur wurde diese Frage bislang nicht eingehend diskutiert. In der jüngeren Literatur haben *Fingernagel*²³⁾ und ihr folgend *Thunshirn*²⁴⁾ unter Hinweis auf systematische Überlegungen und den Wortlaut der Bestimmung die Ansicht des BMF abgelehnt. Dem folgt jüngst auch *Kanduth-Kristen*²⁵⁾ mit Hinweis auf die Materialien,²⁶⁾ wonach selbst hergestellte Gebäude „wie bisher befreit sein“ sollen. Wie *Urtz/Wimpissinger*²⁷⁾ darauf hinweisen, soll damit (auch) an die bisherige Verwaltungspraxis angeknüpft werden (s dazu), wonach die Veräußerung

11) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 30 Tz 23.

12) Rz 6621 und 6642 EStR idF vor dem 11. 4. 2012; uva *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) Tz 9.

13) Rz 6645 EStR idF vor dem 1. 4. 2012.

14) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (2013) § 30 Tz 23 mit Hinweis auf *Heidinger*, SWK 1990, AI 267; *Taucher*, Erbschaften und Ertragsteuer 99; Pkt 3.2. Abs 3 SpekRL; glA EStR idF vor dem 1. 4. 2012, Rz 6621.

15) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 30 Tz 9; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 36 mwN.

16) ErläutRV des Stabilitätsg; *Thunshirn ua*, Die Immobilienertragsteuer Rz I/445.

17) Nach *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 36 hat die Abgrenzung nach räumlichen Gesichtspunkten zu erfolgen; unklar EStR Rz 6647.

18) EStR Rz 6647.

19) EStR Rz 6646.

20) Siehe § 124 b Z 215 EStG.

21) *Langbeinrich/Ryda*, FJ 2012, 185; *Thunshirn ua*, Die Immobilienertragsteuer Rz I/445.

22) EStR Rz 6646; so schon zur früheren Rechtslage *Büsser* in *Wiesner/Grabner/Wanke* (2011) EStG; § 30 Rz 7.2.; *ders* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 30 Tz 7.2.

23) *Fingernagel*, RdW 2012/692.

24) In *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic*, Die Immobilienertragsteuer Rz I/448.

25) *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 40.

26) RV 1680 BlgNR 24. GP 8.

27) *Urtz/Wimpissinger*, ImmoESt 10f; so auch *Urtz*, ÖBA 12, 690; *Steckenbauer/Urtz*, ImmoESt 60; zustimmend *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2013) § 30 Rz 40.

selbst hergestellter Gebäude durch den unentgeltlichen Rechtsnachfolger (weiterhin) befreit sein sollte. Wie *Kanduth-Kristen* ergänzend festhält, geht auch das BMF „*offensichtlich von einer nicht aus der gesetzlichen Änderung erschießbaren Änderung der Rechtsauffassung aus, da diese nicht mit 1. 4. 2012, sondern erst mit 1. 1. 2013 vollzogen werden soll.*“

Es darf mE auch nicht übersehen werden, dass sich der Ausschluss der Rechtsnachfolger ebenso wenig aus der Textierung der Befreiungsbestimmung ergibt wie nach dem früheren Wortlaut. Zieht man die sachliche Begründung für die Befreiung heran, die darin liegt, die Arbeitskraft und das Risiko des Herstellers zu entlasten, so ergibt sich insb nach Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer kein Grund, die Befreiung dem Rechtsnachfolger zu versagen. Im Gegenteil, die Besteuerung käme einer „versteckten“ Erbschaftsteuer nahe.

Nach *Fingernagel*²⁸⁾ und *Thunshirn*²⁹⁾ sei rein aus dem Wortlaut eine eindeutige Interpretation entgegen der Ansicht des BMF nicht möglich. Anders wäre es nach ihrer Ansicht, „*wenn der Gesetzestext lauten würde ‚(...) die der Steuerpflichtige selbst hergestellt hat‘. In diesem Fall würde sich der Gesetzestext klar ersichtlich nur auf den Steuerpflichtigen beziehen und nicht auch auf seinen Rechtsnachfolger.*“ Nach Ansicht von *Fingernagel* „*geht aus der Systematik der Gesetzesbestimmung iZm der Hauptwohnsitzbefreiung hervor, dass die Befreiung zumindest auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen soll.*“³⁰⁾

Auch aus dem Sinn und Zweck der Herstellerbefreiung lässt sich ein Übergang auf unentgeltliche Rechtsnachfolger ableiten. Nach der hA „*Mit der Befreiung des selbst hergestellten Gebäudes wollte der Gesetzgeber vermeiden, dass die eigene Arbeitskraft des Steuerpflichtigen, der das Gebäude nicht herstellen ließ, sondern selbst mitgearbeitet hat, mitbesteuert wird.*“ *Fingernagel* und ihr folgend *Thunshirn* berufen sich weiters auf die Parallelität zur Hauptwohnsitzbefreiung. Die Herstellerbefreiung wurde anders als die Hauptwohnsitzbefreiung, abgesehen von der Schädlichkeit der Überlassung des Gebäudes, wörtlich nicht verändert, sondern „*nahezu wortgleich übernommen*“. Der Unterschied zur bisherigen Rechtslage sei „*jedoch, dass die ImmoESt gefächert ist, als die Besteuerung der Spekulationseinkünfte, und dass der 10-jährige Zeitraum wegfällt.*“ Der Gesetzgeber wollte nach *Fingernagel* grundsätzlich alle Immobilienveräußerungen erfassen und demnach auch grundsätzlich alle Rechtsnachfolger. „*Die Hauptwohnsitzbefreiung musste als logische Folge entsprechend adaptiert werden. Sie muss nun in jedem Fall, also auch bei Übertragungen von Todes wegen in der Person des Veräußerers (in diesem Zusammenhang ist dies der Rechtsnachfolger), erfüllt sein.*“ Aus systematischen Gründen muss dies der Ansicht von *Fingernagel* folgend auch für die Herstellerbefreiung gelten und um mit ihren Worten zu sprechen: „*Es kann nicht sein, dass die eine Befreiung übergeht und die andere nicht.*“ Unter Hinweis darauf, dass die Herstellerbefreiung insofern wörtlich nicht ebenso wie die Hauptwohnsitzbefreiung geändert wurde, hält *Fingernagel* fest, dass „*ja auch vorher der Übergang auf den Rechtsnachfolger nur im Interpretationswege bejaht wurde.*“ Diese Ansicht ist mE überzeugend, zumal kein Grund zu erblicken ist und in den Erläuterungen nicht darauf hingewiesen wurde, dass die beiden „Hauptbefreiungen“ bezüglich des Übergangs auf Rechtsnachfolger unterschiedlich zu werten sind.

E. Pauschalbesteuerung

Gem § 30 Abs 4 EStG ist vorgesehen, dass, soweit Grundstücke am 31. 3. 2012 nicht „*steuerverfangen*“ waren, die Pauschalbesteuerung (3,5% oder 15% ImmoESt vom Veräußerungserlös) angewendet werden kann.

Nach den EStR³¹⁾ soll für die Beurteilung die abstrakte Steuerbarkeit nach § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 maßgeblich sein, nicht aber „*ob im Falle der Veräußerung am 31. 3. 2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund von einer Befreiung (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) nicht steuerpflichtig wäre.*“ Dem folgend weisen *Bodis/Hammer*³²⁾ darauf hin, dass, wenn auf Grund und Boden,

28) *Fingernagel*, RdW 2012/692.

29) In *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic*, Die Immobilienveräußerungssteuer Rz I/448.

30) *Fingernagel*, aaO mit Hinweis auf *Kohler*, SWK 90, A I 203.

31) EStR Rz 6654.

32) *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013/357; ebenso *Fuchs*, AFS 2013, 82.

der Altvermögen darstellt, ab dem 1. 4. 2012 ein Gebäude errichtet wird, das Gebäude Neuvermögen darstellt. Die daran anknüpfenden weiteren Hinweise sind jedoch mE nicht zutreffend: „Umgekehrt gelte dies aber nicht für vor dem 1. 4. 2012 errichtete Gebäude. Diese gelten aufgrund der für das gesamte Grundstück einheitlichen Fristberechnung ebenso als Altvermögen, wenn sie auf Grund und Boden, der Altvermögen darstellt, errichtet werden.“ Nach *Bodis/Hammerl* sowie dem BMF greift die Herstellerbefreiung daher nicht für selbst hergestellte Gebäude, welche nach dem 31. 3. 2002 und vor dem 1. 4. 2012 auf Grund und Boden des Neuvermögens errichtet (fertiggestellt) wurden. Diese Meinung des BMF ergibt sich auch aus EStR Rz 6654: „Wird daher auf vor dem 31. 3. 2002 angeschafftem Grund und Boden nach dem 31. 3. 2012 ein Gebäude errichtet oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, stellt das Gebäude oder grundstücksgleiche Recht Neuvermögen dar.“

Begründet wird dies mit der nach Ansicht des BMF mit Inkrafttreten des 1. StabG³³⁾ weggefallenen Einheitstheorie und der bis dahin geltenden einheitlichen Fristenermittlung. Nach *Bodis/Hammerl*³⁴⁾ solle dies übrigens auch für den Inflationsabschlag gelten: „Bei Gebäuden, die vor dem 1. 4. 2012 errichtet wurden, wird der Inflationsabschlag einheitlich ab dem Zeitpunkt der Anschaffung – oder Umwidmung – des Grund und Bodens berechnet. Bei Gebäuden, die ab dem 1. 4. 2012 errichtet werden, ist der Inflationsabschlag hingegen gesondert für den Grund und Boden auf den Anschaffungszeitpunkt des Grund und Bodens und für das Gebäude auf den Zeitpunkt der Herstellung (Fertigstellung) des Gebäudes zu beziehen.“

Dem widersprechen *Beiser*³⁵⁾ und *Thunshirn*.³⁶⁾ So hält *Beiser* ausdrücklich fest, dass die Frage eines Altbestands iSd § 30 Abs 4 EStG für neu errichtete Gebäude nach dem Stand zum 31. 3. 2012 getrennt von Grund und Boden zu beantworten sei. Die Berufung auf die Einheitstheorie ist mE unzutreffend. Nach § 30 EStG idF vor dem 1. StabG konnten selbst hergestellte Wirtschaftsgüter gar kein Gegenstand der Spekulationsbesteuerung sein, was im Übrigen der ganz allgemeinen Auffassung entsprach.³⁷⁾ Nach *Quantschnigg/Schuch* schließt § 30 Abs 2 Z 2 „nochmals“ ausdrücklich den Spekulationstatbestand aus. Daraus ergibt sich, dass § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG bloß klarstellende Wirkung hatte. Der frühere Spekulationstatbestand setzte die „Anschaffung“ voraus.³⁸⁾ Selbst hergestellte Wirtschaftsgüter sind eben nicht „angeschafft“.

Die Frage ist mE primär nach dem Zweck des § 30 Abs 4 EStG sowie nach der Absicht des Gesetzgebers zu beantworten. Diese liegt darin, im Zeitpunkt des Inkrafttretens des 1. StabG 2012 nicht steuerabhängige Vermögen begünstigt zu besteuern, um letztlich dem Vertrauensschutz gerecht zu werden. Selbst hergestellte Gebäude waren – unabhängig davon, ob sie auf Grund und Boden des Altvermögens oder des Neuvermögens errichtet wurden – zum 31. 3. 2012 eben nicht steuerhängig. Die Besteuerung davon abhängig zu machen, ob der Grund und Boden, auf dem das zwischen 1. 4. 2002 und

31. 3. 2012 fertiggestellte Gebäude errichtet wurde, Altvermögen oder Neuvermögen sei, entspricht mE nicht diesem Grundsatz. Eine uneingeschränkte Besteuerung von bis zum 31. 3. 2012 selbst hergestellten Gebäuden erscheint daher mE das innerstaatlich³⁹⁾ wie auch europarechtlich⁴⁰⁾ geltende Rückwirkungsverbot⁴¹⁾ zu verletzen. Nach dem EuGH⁴²⁾ sind Rückwirkungen überdies auch nur dann wirksam, wenn sie für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte nur gelten, soweit aus „ihrem Wortlaut, ihrer Zielsetzung oder ihrem Aufbau eindeutig hervorgeht“, dass ihnen eine solche Wirkung beizumessen ist. Die vom BMF vertretene Auslegung ergibt sich aber weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den Erläuterungen.

Nicht zuletzt ist zu beachten, dass die Einheitstheorie letzthin auch nur ein strittiges „Konstrukt“ der Rsp war und von maßgeblichen Autoren⁴³⁾ wie auch vom BFH,⁴⁴⁾ auf den sich das BMF hier übrigens beruft, abgelehnt wird. Nicht zuletzt galt die Einheitstheorie ja auch nur für die Teilwertabschreibung, niemals aber für § 30, für die Bewertung und für die AfA. Auch der Wortlaut des § 30 Abs 4 EStG ist hier so klar und eindeutig, dass es keiner einschränkenden Auslegung bedarf. Es wird auf die „Steuerhängigkeit“ und nicht auf irgendwelche Fristen abgestellt. Entgegen *Bodis/Hammerl* geht es nicht um eine „einheitliche Fristberechnung“, sondern alleine um die Steuerhängigkeit. Die Heranziehung der (ohnedies strittigen) Einheitstheorie vermag mE nicht eine Auslegung contra legem zu rechtfertigen. Der Hinweis des BMF⁴⁵⁾ darauf, dass nicht maßgeblich sei, „ob im Falle der Veräußerung am 31. 3. 2012 tatsächlich ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn entstanden wäre oder der Vorgang aufgrund von einer Befreiung

33) EStR idF vor dem 1. 4. 2012, Rz 6621; zustimmend *Bodis/Hammerl*, RdW 2013/357.

34) *Bodis/Hammerl*, RdW 2013/357; EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I); ablehnend *Jakom/Kanduth-Kristen*, (2013) § 30 Rz 68 und SWK 2013, 354.

35) *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, 6.5.3, s dort auch das Beispiel 12.

36) In *Thunshirn/Podovsovnik/Arsenijevic*, Die Immobilienertragsteuer Rz 1/402.

37) Uva *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 30 Tz 9.

38) *Quantschnigg/Schuch*, ebenda; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ Rz 121.

39) *Mayr*, Immobilienstiftungen von Kapitalgesellschaften, RdW 2010/806; *Runggaldier*, Rückwirkung neuer Rechtsprechung? RdW 1994, 50; *Heidinger*, Rechtsstaat und Rückwirkungsverbot im Steuerrecht, ÖStZ 1995, 92.

40) EuGH 24. 3. 2001, C-369/09, *ISD Polska*.

41) Umfassend jüngst *Moser*, Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012 (Teil I), Eine verfassungsrechtliche Analyse, taxlex 2012, 220.

42) EuGH 24. 3. 2001, C-369/09, *ISD Polska*.

43) *Beiser*, Gebäude: Teilwertabschreibung oder außergewöhnliche Abnutzung? ÖStZ 2010/158; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 6 Tz 89ff, § 8 Tz 46; *Doralt*, EStG (11. Lf) § 6 Rz 8; *Studeral Thunshirn*, Handbuch Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) Rz 67.

44) BFH 16. 7. 1968, GrS 7/67 BStBl 1969 II 108, 111 mit Hinweis auf *Schindele/Rau*, BB 1967, 662, 666; s auch BFH 29. 4. 2009, I R 74/08 sowie BFH BStBl 1969 II, 108.

45) EStR Rz 6654.

(Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) nicht steuerpflichtig wäre“, geht irrigerweise davon aus, dass nach der früheren Rechtslage die Veräußerung selbst hergestellter Gebäude wegen einer Befreiung steuerfrei war. Richtig ist aber mE, dass die Befreiung aus systematischen Erwägungen galt und *Quantschnigg/*

Schuch folgend in § 30 Abs 2 Z 2 EStG idF vor dem 1. StabG nur *klarstellend* war.⁴⁶⁾

⁴⁶⁾ *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 30 Tz 9 verwenden die Formulierung „*nochmals*“.

SCHLUSSSTRICH

- *Bis zum 31. 3. 2012 selbst hergestellte Gebäude waren nach der bis dahin geltenden Rechtslage im Privatbereich (nicht betrieblicher Bereich) nicht zum 31. 3. 2012 steuerverfangen.*
- *Für bis dahin errichtete Gebäude ist daher – sofern die neue Herstellerbefreiung nicht anwendbar ist, weil etwa das Gebäude zur Einkunftszielung verwendet wird oder der Ver-*

- äußerer als Rechtsnachfolger nicht als Hersteller gilt – die Pauschalbesteuerung anwendbar.*
- *„Alte“ Bauherrn (bis 31. 3. 2012), welche das Gebäude vermieten, kommen daher entgegen dem BMF für den Gebäudeanteil (Wahlrecht) jedenfalls in den Genuss der Pauschalbesteuerung, auch wenn der Grund und Boden nach dem 31. 3. 2002 angeschafft wurde.*