

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
vertreten durch Zobel & Kofler Steuerberatungspartnerschaft,
Werdenbergerstraße 14, 6700 Bludenz,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 29.03.2016
hinsichtlich Einkommensteuer 2013
zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133
Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen:

In seiner **Beschwerde** beantragte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter, für Zwecke der Ermittlung der Immobilienertragssteuer den Veräußerungsgewinn unter Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (Altgrundstück) zu berechnen und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid dahingehend abzuändern.

Begründend führte er aus, die im Jahr 2013 veräußerte Wohnungseigentumseinheit sei 2008 selbst hergestellt worden und erfülle sämtliche Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Besteuerung der Einkünfte gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem 1. StabG 2012. Gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in der Fassung des 1. StabG seien die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung, soweit die Grundstücke am 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten zu ermitteln.

Ein Hinweis, dass die zu diesem Stichtag geltenden Steuerbefreiungen für die Beurteilung der Steuerverfangenheit nicht zu berücksichtigen wären, sei dem Gesetzestext nicht zu

entnehmen. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem 1. StabG nehme selbst hergestellte Gebäude von der Besteuerung aus - daher könne nach Rechtsmeinung des steuerlichen Vertreters von einer Steuerverfangeinheit zum 31.3.2012 nicht gesprochen werden.

Dies werde auch durch die Änderung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 im Abgabenänderungsgesetz 2015 untermauert, in dem explizit darauf hingewiesen werde, dass bei Grundstücken, soweit sie am 31.3.2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfange waren, die Pauschalbesteuerung anzuwenden sei. Der Begriff "Steuerverfangeinheit" umfasse daher grundsätzlich Steuerbefreiungen mit. Im Streitfall sei der Kaufpreis für die Wohnungseigentumseinheit in zwei Raten am 29.1.2013 und am 10.4.2013 zugeflossen. Die Bemessung der Immobilienertragsteuer sei wegen der nicht vorliegenden Steuerverfangeinheit iSd § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 idF des 1. StabG erfolgt. Die entsprechende Meldung und fristgerechte Entrichtung seien an die Finanzbehörde erfolgt.

Der Beschwerdeführer wies weiters durch seinen steuerlichen Vertreter darauf hin, dass ein Rechtsvorgänger das von ihm selbst hergestellte Gebäude unentgeltlich übertragen hätte können und dass die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG in weiterer Folge auch für den unentgeltlichen Übernehmer zur Anwendung gekommen wäre, sofern dieser das Gebäude veräußert hätte. Die Befreiung sei also auch auf einen Rechtsnachfolger übertragbar und nicht an eine bestimmte Person gebunden gewesen. Eine abstrakte Steuerbarkeit beim Rechtsvorgänger, der das Gebäude selbst hergestellt hatte, sei in diesen Fällen nicht gegeben gewesen.

In einer daraufhin ergehenden abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** wurde seitens des Finanzamtes vorerst auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung hingewiesen. Diese habe den Umstand aufgegriffen, dass im Zuge des Verkaufes einer Wohnung und zweier Tiefgaragenabstellplätze im Jahr 2013 bei der Berechnung der ImmoEST von Altvermögen und dem Vorliegen einer Befreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 ausgegangen worden sei.

"Altvermögen" sei deshalb angenommen worden, weil nach Rechtslage vor Inkrafttreten des 1. Stabilitätsabgabegesetzes 2012 die Herstellerbefreiung zur Anwendung gekommen wäre und der steuerliche Vertreter davon ausgegangen sei, dass die verkaufte Wohnung daher nicht mehr steuerverfange war.

Die Betriebsprüfung habe die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 regulär ermittelt und sei zu einem Veräußerungsgewinn von € 102.605,88 gekommen, somit einem Anteil von jeweils € 51.302,94 für den Beschwerdeführer bzw. seine Gattin.

In der rechtlichen Würdigung wurde seitens des Finanzamtes vorerst ausgeführt, dass mit dem 1. StabG 2012 private Grundstücksveräußerungen generell und unabhängig von der Behaltdauer in die Besteuerung mit einem Satz von 25 % einbezogen worden wären. Erfasst würden Grundstücksveräußerungen nach dem 31.3.2012. Für die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsvorganges sei im Kontext des § 30 EStG 1988 das

schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgeblich. Nicht ausschlaggebend sei der Zufluss des Veräußerungserlöses.

"Neuvermögen" - bei dem sämtliche Wertsteigerungen nach der neuen Rechtslage zu besteuern wären - liege vor, soweit Grundstücke am 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31.3.2012 angeschafft wurden. Die Steuerhängigkeit sei dann gegeben, wenn ein fiktiver Verkauf am 31.3.2012 steuerbar wäre.

Unmaßgeblich sei hiebei, ob tatsächlich ein Spekulationsgewinn oder -verlust entstanden wäre sowie, ob im Falle einer gedachten Veräußerung eine Steuerbefreiung gegriffen hätte. Die Unmaßgeblichkeit einer Steuerbefreiung sei mit dem AbgÄG 2015 BGBl I 2015/163 klarstellend im Gesetz verankert worden.

Für sogenanntes **"Altvermögen"**, das am 31.3.2012 nicht mehr steuerhängig gewesen sei, sei die reduzierte Besteuerung auf Basis einer pauschalen Einkünfteermittlung vorgesehen.

Das Finanzamt wies ergänzend auf die Einkommensteuerrichtlinien sowie auf Fachliteraturstellen hin.

Im Streitfall sei der Veräußerungstatbestand, an den die Immobilienertragsteuer anknüpft, im Jänner 2013, somit nach dem 31.3.2012, gesetzt worden. Die Veräußerung sei daher von der Immobilienertragsteuer zu erfassen.

Die Anschaffung des Grundstückes samt baufälligem Gebäude sei im Jahr 2006 erfolgt, insofern sei die Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG zum Stichtag 31.3.2012 noch nicht abgelaufen gewesen.

Bereits aus dem 1. StabG gehe hervor, dass die Frage der Steuerverfangenheit anhand des alten § 30 EStG zu sehen sei, es im Ergebnis also nur auf den Zeitpunkt der Anschaffung des betreffenden Grundstückes ankomme.

Durch das AbgÄG 2015 sei diese Intention des Gesetzgebers lediglich klargestellt, keinesfalls aber geändert worden.

Es sei der Beschwerde daher ein Erfolg zu versagen.

Dem widersprach der Beschwerdeführer in seinem **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Es handle sich im Streitfall um ein Altgrundstück, weshalb der Veräußerungsgewinn gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in der Fassung des 1. StabG 2012 zu ermitteln sei.

Es könne der in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsansicht, wonach „Steuerverfangenheit“ iSd 1. StabG 2012 nicht anders zu interpretieren sei als iSd des Abgabenänderungsgesetzes 2015, nämlich nicht gefolgt werden.

Dies gehe schon aus dem Vergleich der Formulierung der Gesetzestexte hervor. So laute § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012: „Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen“, während es in § 30 Abs. 4 EStG 1988 nach dem AbgÄG 2015 heiße: „Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne

Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen." Daraus könne erschlossen werden, dass der Begriff „Steuerverfangenheit“ nach dem Verständnis des 1. StabG 2012 eben Steuerbefreiungen mitumfasst habe.

Es sei daher davon auszugehen, dass im Streitfall wegen Anwendbarkeit der Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG, die Steuerverfangenheit eben nicht gegeben sei. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes könne daher für Altgrundstücke gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 erfolgen.

II. Sachverhalt:

- Mit Kaufvertrag vom 9.5.2006 erwarben der Beschwerdeführer und seine Gattin je zur Hälfte von einer Verkäufergemeinschaft die Anteile an den in EZ abc, Katastralgemeinde A, verzeichneten Grundstücken.
- Es handelte sich um zwei begrünte Bauflächen, eine befestigte Baufläche, eine Baufläche mit Gebäude und eine Grundstücksfläche.
- Der je zur Hälfte von beiden Käufern zu entrichtende Kaufpreis betrug 250.000,00 €.
- Mit Kaufvertrag vom 29.1.2013 verkauften der Beschwerdeführer und seine Gattin die auf der Liegenschaft EZ abc befindlichen Grundbuchskörper Wohnungseigentumseinheit B sowie die beiden Tiefgaragenabstellplätze C und D an den Käufer XY.
- Der Kaufpreis belief sich - inklusive einer Einbauküche mit dem Pauschalpreis von 6.400,00 € - auf 420.000,00 €. Der Kaufpreis wurde in zwei Raten à 100.000 bzw. 320.000 im Jahr 2013 bezahlt.
- Im März 2016 fand eine Betriebsprüfung in der Wohnanlage Adr1 statt.

III. Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 idF des StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen als sonstige Einkünfte der Besteuerung.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 sind private Grundstücksveräußerungen 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.

Gemäß § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 sind unter anderem von der Besteuerung ausgenommen Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 lautet auszugsweise:

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

1. Im Falle einer Umwidmung ...

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und Ideen mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.“

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015 lautet vergleichsweise:

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

1. Im Falle einer Umwidmung ...

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.“

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Gemäß § 124b Z 215 und 226 EStG 1988 sind diese Bestimmungen mit 1. April 2012 in Kraft getreten und erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

IV. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist:

Wie ist der Begriff der „Steuerverfangenheit“ iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012, somit vor der Änderung durch BGBl. I Nr. 163/2015, auszulegen?

Die für die Einkünfteermittlung maßgebliche Frage, ob ein Grundstück des „Neuvermögens“ oder des „Altvermögens“ veräußert wird, ist inzwischen in Lehre, Praxis und Rechtsprechung hinlänglich geklärt.

So ist im **Fachkommentar** Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2019, § 30 RZ 47 nachzulesen:

„Neuvermögen liegt vor, soweit Grundstücke am 31.3.2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31.3.2012 angeschafft wurden ... Der Begriff der „Steuerverfangenheit“ wird im Gesetz nicht definiert und ausschließlich im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen nach der Rechtslage ab 1.4.2012 verwendet; im Ergebnis ist der dem Begriff der „Steuerhängigkeit“ gleichzusetzen ... Steuerverfangen sind am 31.3.2012 nach § 30 alte Fassung spekulationsverfangene Grundstücke des Privatvermögens ... Die Steuerverfangenheit ist gegeben, wenn ein fiktiver Verkauf am 31.3.2012 steuerbar gewesen wäre. Unmaßgeblich ist nach EStR R6654, ob tatsächlich ein Spekulationsgewinn oder-verlust entstanden wäre sowie ob im Fall einer gedachten Veräußerung eine Steuerbefreiung gegriffen hätte (siehe VwGH 18.10.18, Ro

2016/15/0013). Mit dem AbgÄG 2015, BGBl. I 163, wurde die Unmaßgeblichkeit einer Steuerbefreiung klarstellend im Gesetz verankert (siehe ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 7).“

Der **VwGH** hat in seinem oben zitierten Erkenntnis 18.10.18, Ro 2016/15/0013, ausgesprochen:

„Ein Grundstück gilt als am 31.3.2012 nicht steuerverfangen iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist im Sinne des § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abgelaufen war 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.

Im Revisionsfall war, wie vom Bundesfinanzgericht zu Recht erkannt, hinsichtlich des im Jahr 2006 angeschafften Grundstückes zum 31.3.2012 die zehnjährige Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ...

Wenn § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 von Grundstücken spricht, die am 31.3.2012 nicht (mehr) steuerverfangen waren, kann demzufolge nur entscheidend sein, ob hinsichtlich des nach dem 31.3.2012 verkauften Grundstückes zum 31.3.2012 bereits die Spekulationsfrist abgelaufen war oder nicht....

*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 zugrundeliegt - nach dem Gesagten **keine Änderung des normativen Gehaltes** des § 30 Abs. 4 EStG 1988.“*

Auf das dem obenstehenden höchstgerichtlichen Erkenntnis zugrunde liegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, 5.4.2016, RV/3101110/2014, wird an dieser Stelle verwiesen.

Conclusio: Das Beschwerdebegehren erweist sich im Lichte der oben zitierten Judikatur (die einen gleichgelagerten Fall zur Grundlage hat) und Fachliteratur als verfehlt und war ihm daher ein Erfolg zu versagen:

So wurde die streitgegenständliche Liegenschaft vom Beschwerdeführer und seiner Gattin im Jahr 2006 erworben und war daher die - abseits allenfalls zum Stichtag denkbarer Steuerbefreiungen - allein maßgebliche zehnjährige Spekulationsfrist gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 am 31.3.2012 noch nicht abgelaufen. Das Grundstück war zum Stichtag "steuerverfangen", es handelte sich demgemäß um "Neuvermögen".

Für Neuvermögen ist aber die Einkünfteermittlung - wie von der Betriebsprüfung festgestellt - nach der Grundregel des § 30 Abs. 3 EStG 1988 vorzunehmen.

Soweit das Beschwerdebegehren daher auf eine Anwendung des für "Altvermögen" heranzuziehenden § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 abzielte, musste es ins Leere gehen.

Auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung wird verwiesen.

Anzumerken ist abschließend, dass Gegenstand der Überprüfung durch das BFG der angefochtene Bescheid vom 29.3.2016 in seiner berichtigten Fassung vom 4.4.2016 war (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 293, E 140 und E 160).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

V. Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Streitfall zu lösende Rechtsfrage findet Deckung in der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Feldkirch, am 21. August 2019