

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Stb, über die Beschwerde vom 27.07.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Z vom 18.05.2016, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

1) Mit Eingabe vom 15.01.2013 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers (Bf) beim Finanzamt eine Meldung betreffend Immobilienertragsteuer abgegeben und unter Vorlage des Kaufvertrages mitgeteilt, dass im Oktober 2012 ein Liegenschaftsverkauf stattgefunden habe und der Zufluss der Kaufpreissumme im Dezember 2012 erfolgt sei. Die Immobilienertragsteuer sei an das Finanzamt bereits überwiesen worden.

Die Berechnungsgrundlagen wurden wie folgt bekannt gegeben:

Verkaufspreis (inkl. Einrichtung) lt. KV v. 01.10.2012

10.500.000,00 €

- Einrichtung	-200.000,00 €
- Grund und Boden (2.354 m ² x 2.000,00/m ²)	-4.708.000,00 €
	5.592.000,00 €
- selbst geschaffenes Gebäude, Befreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 ESt 1988 (80% anteilig)	4.473.600,00 €
	1.118.400,00 €
+ Grund und Boden	4.708.000,00 €
	5.826.400,00 €
- pauschale Anschaffungskosten gem. § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (86 %)	5.010.704,00 €
	815.696,00 €
davon 25% Immobilienertragsteuer	203.924,00 €

2) In der am 17.04.2013 beim Finanzamt für beschränkt Steuerpflichtige eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 erklärte der Bf lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

3) Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erging am 24.04.2013 zunächst erklärungskgemäß. Nachdem das Finanzamt in der Folge beim Bf eine Nachschau durchgeführt hatte, hob es den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 mit Ausfertigungsdatum 27.01.2014 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit gleichem Datum einen (neuen) Einkommensteuerbescheid für 2012. Die Steuer für die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung wurde mit 360.500 € festgesetzt. Insgesamt ergab sich eine Nachforderung von 156.576 €.

In der Begründung des Sachbescheides wurde auf die Niederschrift über die Nachschau vom 16.01.2014 verwiesen. Die gegen den Aufhebungsbescheid eingebrachte Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 26.04.2016, RV/3100763/2015 (mangels hinreichender Begründung der Aufhebung) stattgegeben und der Aufhebungsbescheid aufgehoben, wodurch der Einkommensteuerbescheid vom 27.01.2014 ex lege aus dem Rechtsbestand ausschied.

4) Mit Bescheid vom 18.05.2016 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 nach § 303 Abs. 1 BAO wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, in dem die Steuer für Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung (wieder) mit 360.500 € festgesetzt wurde.

5) In der gesonderten Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bf habe das durch Einantwortung am 08.08.2006 im Alleineigentum erworbene Grundstück EZ 111, KG T Stadt und das mit Einantwortungsbeschluss vom 22.10.2009 im Hälfteeigentum erworbene Grundstück EZ 222, KG T Stadt mit Kaufvertrag vom 01.10.2012 an die C Privatstiftung mit Sitz in 4444 M, gegen Bezahlung eines Kaufpreises von 10,5 Mio. € veräußert. Der Verkaufsvorgang sei dem Finanzamt mit Schreiben vom 14.01.2013 gemeldet und Immobilienvertragssteuer im Betrag von 203.924 € entrichtet worden.

In der am 17.04.2013 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 für beschränkt Steuerpflichtige seien zu diesem Verkaufsvorgang keine Einkünfte erklärt worden, was den Schluss zulasse, dass von der Abgeltungswirkung gemäß § 30b Abs. 2 EStG für die selbst berechnete Immobilienvertragssteuer Gebrauch gemacht worden sei.

6) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausgeführt, im Zuge der Auswertung der zum oben genannten Veräußerungsvorgang ergangenen Immobilienvertragssteuer-Kontrollmitteilung habe sich die Behörde mit der im Schreiben vom 14.01.2013 erfolgten Meldung auseinandergesetzt. Es sei erstmalig in diverse Unterlagen wie z.B. Baupläne und Baubescheid Einsicht genommen worden und habe damit erstmals Kenntnis vom Umfang der durchgeführten Bauarbeiten erlangt und dadurch den Schluss ziehen können, dass nach Ansicht der Behörde die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht greifen könne. Somit sei jedenfalls ein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für 2012 gegeben.

7) Zur Begründung des Einkommensteuerbescheides wurde ausgeführt, laut Aktenlage habe der bereits verstorbene Vater des Bf die Liegenschaft EZ 111 und die Hälfte der Liegenschaft EZ 222 (Weganteil), KG T mit Kaufvertrag vom 29.06.1992 um 11 Mio. ATS erworben. Zum Zeitpunkt des Erwerbes sei die Liegenschaft bereits mit einem Wohnhaus bebaut gewesen. Laut Baubescheid vom 15.09.1955 sei seinerzeit ein Wohnhaus, bestehend aus Erd-, Ober- und nicht ausgebauten Dachgeschoss, mit den Grundrissabmessungen 14,20 x 8,70 m und einem erdgeschossigen Anbau, beinhaltend einen Garagenraum, einen Vorratskeller, ein Brennstofflager und einen Spielraum für Kinder neu errichtet worden. Der Baubescheid enthalte folgende Eckdaten: verbaute Fläche 200 m², umbauter Raum 1.009,72 m³, 1 Wohnung mit 153,89 m² Wohnfläche, 9 sonstige Räume und eine Garage. Zusätzlich sei auf dem Grundstück im Jahr 1964 als separater Baukörper eine Garage mit Keller im Ausmaß von 7,50 m Länge, 6,80 m Breite und 4,70 m Höhe (umbauter Raum 239,70 m³) errichtet worden. Mit Bescheid des Stadtamtes T vom 23.12.1993 sei dem Ansuchen um Anbau einer

Schwimmbhalle, einer Garage, eines Wohnzimmers, eines Abstellraumes und Umbau des bestehenden Wohnhauses stattgegeben worden.

8) Der Baubescheid weise u.a. folgenden Inhalt auf:

„Baubeschreibung:

Das GSt 50, KG T-Stadt ist lt. derzeit gültigem Flächenwidmungsplan als Wohngebiet ausgewiesen.

Auf dem GSt wurde im Jahre 1955 ein Wohnhaus und im Jahre 1964 eine Garage bewilligt. Nach den vorliegenden Einreichplänen werden sowohl an das Wohnhaus als auch an die Garage Anbauten vorgesehen, sodass durch die bestehenden und die geplanten baulichen Anlagen ein Innenhof entsteht.

An der Südwestseite wird an das Wohnhaus ein Anbau angegliedert der zur Unterbringung eines Wohnzimmers dient.

Angrenzend an diesen Erweiterungsbau ist ein Windfang und zwischen diesem und der bestehenden Garage eine weitere Garage vorgesehen.

Nordwestseitig an das Wohnhaus angrenzend liegt der Innenhof, der an der Nordostseite durch ein bestehendes Nebengebäude und an der Nordwestseite durch das geplante Hallenbad begrenzt ist.

Sämtliche Erweiterungsbauten werden unterkellert. Unter der Garagenerweiterung wird ein Kellerraum, unter dem Windfang ein Schutzraum, unter den nordwestseitigen Anbauten ein weiterer Kellerraum, der Technikraum für das Hallenbad und ein Abstellraum untergebracht. Lediglich der Wohnraumanbau wird nicht unterkellert.

Abmessungen der Anbauten:

Garage (5,50 + 4,90) : 2 x 6,85 m

Wohnzimmer und Windfang 8,00 x 7,65 + 2,40 x 6,50 m

Sauna (5,60 + 5,90) : 2 x 6,60 m

Abstellraum 11,90 x 2,40 + (0,50 x 5,60) : 2m

Hallenbad (7,10 + 7,50) : 2 x 6,70 + (7,20 + 7,60) ½ x 6,00 + (7,15 x 2,10) : 2 m

An der Nordseite wird vom bestehenden Nebengebäude ein Teil abgetrennt und die Tiefe des Gebäudes um 1,20 m verringert.

Der in diesem Bereich vorhandene Anbau aus Holz wird ebenfalls abgetragen.

Sämtliche vorangeführte Räume werden erdgeschoßig ausgeführt, lediglich der nordostseitige Teil des Hallenbades sowie der bestehende Nebengebäudetrakt wird aufgestockt.

In diesem Obergeschoß wird eine weitere Wohneinheit bestehend aus Wohnzimmer mit Küche, Vorraum, Bad/WC und Schlafzimmer untergebracht.

Sämtliche Fundamente werden als Streifenfundamente zum Großteil in Stampfbeton, wo statisch erforderlich aus Stahlbeton hergestellt.

Das aufgehende Kellermauerwerk wird ebenfalls in Stahlbeton ausgeführt.

Die aufgehenden Außenwände werden aus Lecaton Vollblockziegeln $D = 30\text{ cm}$ errichtet. Das tragende Mittelmauerwerk wird aus Lecatonziegel bzw. Betonhohlblockziegeln errichtet. Sämtliche Geschoßdecken werden in Stahlbeton ausgeführt.

Die Zwischenwände werden wiederum aus Betonziegeln und Lecaphonziegeln hergestellt.

Die vorhin beschriebenen Anbauten werden durch Satteldächer mit verschiedenen Firstrichtungen abgedeckt.

Der Garagen- bzw. Windfanganbau wird durch Verlängerung des Satteldaches der bestehenden Garage abgedeckt, dessen Firstrichtung von Südost nach Nordwest verläuft. Das Hallenbad wird durch ein Satteldach mit einer Firstrichtung von Nordost nach Südwest eingedeckt.

Der Verbindungsanbau bzw. die Abdeckung der geplanten Aufstockung erfolgt durch ein Satteldach, dessen Firstrichtung wiederum von Südost nach Nordwest verläuft.

Eine Eindeckung sämtlicher Dachflächen ist aus Holzschindeln vorgesehen.

Die Ansichtsflächen sämtlicher Anbauten werden verputzt.

Die vorgesehenen Rauchfänge werden aus Isolierkaminsteinen (System Plewa) hergestellt.

Im Erdgeschoß wird angrenzend an das bestehende Wohngebäude noch ein überdachter Säulengang errichtet.

Der nordwestseitig gelegene Abstellraum wird durch ein Pultdach, der südwestseitig gelegene Wohnraumanbau durch ein Flachdach abgedeckt.

Das Flachdach des vorgenannten Anbaues wird als Terrasse verwendet und durch eine umlaufende Brüstung, die den bestehenden Balkonen angepasst wird, gesichert.

Die Strom- und Wasserversorgung erfolgt wie bisher aus den städtischen Versorgungsnetzen.

Die anfallenden Abwässer und Fäkalien werden in die städtische Kanalisation eingeleitet. Die Beheizung erfolgt über eine bestehende Ölzentralheizungsanlage.

Zusätzlich verbaute Grundfläche: $301,73\text{ m}^2$ davon Garage: $28,75\text{ m}^2$.

Zusätzlich umbauter Raum: $1.782,76\text{ m}^3$ davon Garage: $86,25\text{ m}^3$.

14 benützbar werdende dem Wohnhaus zugeordnete Aufenthaltsräume.

1 zusätzlich benützbar werdende Wohneinheit mit $96,91\text{ m}^2$ lichter Grundfläche.

Nutzfläche des Hallenbades und der angrenzenden Saunaräume: $121,10\text{ m}^2$

5 benützbar werdende sonstige Räume mit $140,49\text{ m}^2$ lichter Grundfläche.

1 benützbar werdender Garagenraum mit $28,75\text{ m}^2$ lichter Grundfläche.

Baukosten lt. Index: ca. S 9.000.000“.

9) In rechtlicher Hinsicht wurde ausgeführt, ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 liege nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes somit als "Hausbau" und nicht als „Haussanierung oder Hausrenovierung“ angesehen würden. Grundsätzlich erfasse die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes.

Auch wenn kleine Teile des bestehenden Nebengebäudes abgerissen und zusätzlich An- und Aufbauten errichtet worden seien, liege aber keine erstmalige Errichtung eines Gebäudes vor. Um von einer erstmaligen Errichtung sprechen zu können, wäre es erforderlich gewesen den

gesamten Bestand abzureißen. Durch die Errichtung des Hallenbades und weiterer Wohnräumlichkeiten samt Innenhof und Garagen, habe der im Zentrum von T gelegene Baukörper zwar eine Aufwertung erfahren, die neu geschaffenen An- und Aufbauten würden aber keinesfalls selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter darstellen, sondern würden vielmehr eine Einheit mit dem ursprünglichen Bestand bilden. Wie im Baubescheid ausgewiesen, handle es sich dabei lediglich um Anbauten. Durch die getätigten Baumaßnahmen sei kein eigenständiger Baukörper geschaffen worden.

Die Gewichtung des umbauten Raumes von Alt- und Neubestand betrage 41,20 % zu 58,80 %. Das bestehende Haus samt Garagen habe durch die Renovierungsarbeiten und Anbauten (Schaffung von zusätzlichem Wohn-, Wellness- und Garagenraum) nur eine partielle Erweiterung erfahren, von der erstmaligen Errichtung eines Objektes könne nicht ausgegangen werden. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Herstellerbefreiung würden daher nicht vorliegen.

Die Immobilienertragsteuer errechne sich daher wie folgt (in EUR):

Verkaufspreis (samt Einrichtung)	10.500.000,00
- Einrichtung (lt. Berechnung Steuerberater)	- 200.000,00
	10.300.000,00
- 86% pauschale Anschaffungskosten gem. § 30 Abs. 4 Z 2 EStG	- 8.858.000,00
Bemessungsgrundlage	Immobilien­ertragsteuer
	1.442.000,00
davon 25% Immobilienertragsteuer	360.500,00

10) Nach einer Verlängerung der Beschwerdefrist erhob der Bf mit Eingabe vom 27.07.2016 fristgerecht sowohl gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen den neu erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2012 Beschwerde und beantragte eine erklärungskonforme Festsetzung der Einkommensteuer.

Sollte das Finanzamt der Beschwerde nicht stattgeben, so beantrage der Bf die Beschwerde nach § 262 Abs. 2 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In der Begründung verwies der Bf insbesondere auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.09.2011, 98/15/0071; 02.06.2004, 99/13/0133 und 25.04.2012, 2008/13/0128, in denen sich der Verwaltungsgerichtshof mit dem Tatbestand des „selbst hergestellten Gebäudes“ näher befasste.

Daneben führte er aus, Ziel der Befreiung § 30 Abs. 2 Z 2 EStG sei es, die Neuerrichtung von

Gebäuden zu fördern. Ein Bauherr investiere viel Mühe, Zeit und Geld und müsse viele Risiken tragen. Investitionen in Bauwerke fördere die Volkswirtschaft durch positive Beschäftigungseffekte vom Architekturbüro über Bauunternehmen bis zu Handwerkern und Ausstattern. Bauwerke würden darüber hinaus einen langfristigen Nutzen für in der Regel mehrere Generationen schaffen.

Das Ziel der Befreiung werde erfüllt. Die nach dem Liegenschafts Kauf getätigten Investitionen hätten das Gebäude so wesentlich verändert, dass ein neues Gebäude „hergestellt“ worden sei. Das Finanzamt selbst stelle fest, dass der neu errichtete Gebäudeteil mit 58,8% überwiegt und somit jedenfalls zu befreien sei. Der neu errichtete Gebäudeteil habe dieselben positiven volkswirtschaftlichen Effekte wie ein Neubau auf einem anderen Grundstück. Nach dem Sachlichkeitsgebot des Art. 7 B-VG sei Gleiches gleich zu behandeln. Der Neubau sei somit jedenfalls zu befreien.

Ein Erbe trete nach § 19 BAO in die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers ein. Er sei somit in die Herstellerqualität seines Vaters eingetreten. Man habe insoweit auf die RZ 6645 ff EStR 2000 vertraut, welche erst mit Wirkung ab 01.01.2013 eine andere Auslegung vertreten würden. Vertrauensschutz und Gleichbehandlung nach Art. 7 B-VG und § 114 BAO würden für eine solche Auslegung sprechen. Der Tod sei dem Menschen gewiss, in vielen Fällen jedoch überraschend und unvorhergesehen. Müssten Gebäudehersteller als Investoren mit vielen vererbaren Risiken einen Verlust der Herstellerbefreiung im Fall eines plötzlichen Todes fürchten, obwohl die Erben nicht nur das (vielleicht noch nicht einmal fertiggestellte) Gebäude, sondern auch die Herstellerrisiken erben, so wäre die Herstellerbefreiung in ihrem Ziel, die Volkswirtschaft durch eine Steuerbegünstigung für Gebäudehersteller zu fördern, weitgehend beeinträchtigt. Eine solche Inkonsistenz und Sachwidrigkeit sei dem Gesetz jedoch nicht zu unterstellen. Eine teleologisch und sachlich konsistente Interpretation lasse nach § 19 BAO in Verbindung mit § 30 EStG das vom Erblasser vererbte Gebäude samt seiner Herstellerqualität auf die Erben übergehen.

11) Das Finanzamt legte die Beschwerde nach § 262 Abs. 2 BAO ohne Erlassung einer Beschwerde vorentscheidung mit Vorlagebericht vom 11.08.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. Zusammengefasst führte das Finanzamt aus, ein Anbau oder Aufbau, selbst wenn dieser die Kubatur des bestehenden Objektes übersteige, könne nicht isoliert als erstmalige Errichtung eines Gebäudes betrachtet werden, sondern sei vielmehr im Gebäudeverbund zu sehen. Das Finanzamt bestätige zwar das Überwiegen der Kubatur des An- und Aufbaues, aber nicht, dass der neu errichtete Gebäudeteil jedenfalls zu befreien sei. Der volkswirtschaftliche Effekt des Neubaus habe keinen Einfluss auf die Herstellerbefreiung. Die Ausführungen in den EStR Rz 6646, dass die Herstellerbefreiung bei Veräußerungen ab 01.01.2013 nicht für den unentgeltlichen Erwerber gelte, würden im konkreten Fall nichts zur Sache tun. Der Veräußerungsvorgang habe durch den Bf am 01.10.2012 stattgefunden, sodass bei Zutreffen der übrigen Voraussetzungen der unentgeltliche Erwerb durch den Bf für die

Inanspruchnahme der Herstellerbefreiung nicht schädlich wäre, sodass der Bf den gerügten Vertrauensschutz ohnehin genieße.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

12) Der Vater des Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 29.06.1992 Alleineigentum an der in der in der B-Straße 1 in der Stadtgemeinde T gelegene Liegenschaft EZ 111, KG T Stadt, sowie Hälfteeigentum an der Liegenschaft EZ 222, dessen Gutsbestand aus dem Gst 51 mit einer Gesamtfläche von 531 m² besteht und den Zufahrtsweg zur Liegenschaft in EZ 111 und mehreren Nachbarliegenschaften bildet. Die Liegenschaft EZ 111 besteht aus dem Gst 50 mit einer Gesamtfläche von 2.354 m², von der im Grundbuch 614 m² als Baufläche und 1.740 m² als Gärten ausgewiesen sind.

13) Zum Zeitpunkt des Erwerbes dieser Liegenschaften durch den Vater des Bf im Jahr 1992 war das Gst 50 bereits mit einem in den Jahren 1956 bis 1958 errichteten Wohnhaus mit einem erdgeschossigen Anbau, sowie einem im Jahr 1964 errichteten (vom Wohngebäude rd. 7,5 m entfernten), freistehenden Garagengebäude bebaut.

Nach dem Baubescheid vom 15.09.1955 bestand das Wohnhaus aus Erd-, Ober- und nicht ausgebauten Dachgeschoss, mit den Grundrissabmessungen 14,20 m x 8,70 m und einem erdgeschossigen Anbau (Wirtschaftsgebäude), beinhaltend einen Garagenraum, einen Vorratskeller, ein Brennstofflager und einen Spielraum für Kinder. Insgesamt umfasste das Gebäude eine Wohnung mit 154 m² Wohnfläche und 9 sonstige Räume (Keller- und Nebenräume) sowie eine Garage. Die verbaute Fläche wird im Baubescheid mit 200 m² und der umbaute Raum mit 1.009,72 m³ angeführt.

Der im Jahr 1964 als Garage mit Keller ausgeführte separate Baukörper mit den Grundmaßen 7,50 m x 6,80 m weist einen umbauten Raum 239,70 m³ auf. Insgesamt betrug der umbauten Raum des Altbestandes 1.249,42 m³.

14) Im Jahr 1994 nahm der Vater des Bf durch den Anbau einer Schwimmhalle, einer Garage, eines Wohnzimmers, eines Abstellraumes und der im Obergeschoss des Nebengebäudetraktes zusätzlich errichteten Wohneinheit von 97 m² eine umfassende Erweiterung und Neugestaltung des Altbestandes vor, sodass durch die bestehenden und neuen baulichen Anlagen ein einheitlicher Baukörper mit einem Innenhof entstand. Die zusätzliche verbaute Grundfläche beträgt 301 m² und der zusätzlich umbaute Raum

1.782,76 m³, wobei ein wesentlicher Teil auf das Hallenbad entfällt. Die Gewichtung des umbauten Raumes von Alt- und Neubestand beträgt 41% (1.249 m²) zu 59% (1.783 m²). Die detaillierte Baubeschreibung ist der oben unter Rz 8 wiedergegebenen Begründung des angefochtenen Bescheides des Finanzamtes zu entnehmen, die wortwörtlich dem Baubescheid der Stadtgemeinde T vom 23.12.1993 entnommen ist.

15) Der Bf hat die gegenständliche Liegenschaft in EZ 111 samt dem darauf befindlichen Gebäude und dem ideellen Hälfteanteil der Liegenschaft in EZ 222 (Zufahrtsweg), KG T Stadt, im Erbweg von seinem im Jahr 2005 verstorbenen Vater unentgeltlich erworben und mit Kaufvertrag vom 01.10.2012 um den Kaufpreis von 10,5 Mio. € an die C Privatstiftung in M verkauft.

16) Dieser unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf, den von Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakt, insbesondere den darin befindlichen Bauplänen und Baubescheiden sowie aus der Einsichtnahme in das Grundbuch und in den Einheitswertakt, EW-AZ 123 zur Liegenschaft in EZ 111, GSt. 50 der KG T Stadt.

Für das Gericht besteht kein Zweifel, dass die von der Stadtgemeinde T als Baubehörde bewilligten Baupläne aus dem Jahr 1955 (Altbestand) und dem Jahr 1993 (Umbau), die den Baubescheiden aus diesen Jahren zu Grunde gelegt worden sind, sowohl den Altbestand als auch die Umbaumaßnahmen korrekt wiedergeben. Der Bf selbst hat auf den Baubescheid aus dem Jahr 1993, dessen Plänen sowohl der Altbestand als auch die Zubauten und Sanierungsmaßnahmen zu entnehmen sind, in der Beschwerdeschrift als Beweismittel angeboten.

Rechtslage und Erwägungen

Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2012

17) Nach [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

18) Tatsachen iSd § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten (vgl. u.a. VwGH 26.02.2013, [2010/15/0064](#), VwGH 21.11.2007, [2006/13/0107](#)).

19) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 4 BAO "neu hervorgekommen" sind, auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen worden ist, welches wiederaufgenommen werden soll (vgl. uv. VwGH 20.10.2016, 2014/13/0034, VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045).

20) Aus der abgegebenen Meldung zur Immobilienvertragssteuer vom 14.01.2013 war für das Finanzamt nur ersichtlich, dass eine Immobilie im Oktober 2012 verkauft worden ist. Den beigelegten Kaufvertrag vom 01.10.2012 ist zwar zu entnehmen, dass sich auf der veräußerten Liegenschaft ein Gebäude befand, nähere Angaben dazu finden sich aber nicht. Es ist weder ersichtlich wann und in welcher Form die Liegenschaft bebaut worden ist, noch wer das auf dieser Liegenschaft befindliche Gebäude errichtet hat bzw. errichten ließ.

21) Wie bereits eingangs ausgeführt, wurden in der am 17.04.2013 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, die Veräußerung der hier gegenständlichen Liegenschaft wird darin gar nicht angeführt.

Es besteht daher kein Zweifel, dass das Finanzamt erstmals nach Erlassung des Erstbescheides im Rahmen der durchgeführten Nachschau und der Einsicht in die Baubescheide und Baupläne, Kenntnis über die Beschaffenheit des Gebäudes, den Zeitpunkt der Errichtung und der in der Folge durchgeführten Umbaumaßnahmen erlangte.

22) Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die konkreten Umstände für die hier streitrelevante Herstellerbefreiung erst nach der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 24.04.2013, im Zuge der beim Bf durchgeführten Nachschau und Einsicht in diverse Unterlagen, neu hervorgekommen sind.

23) Die vorgenommene Wiederaufnahme des Verfahrens erweist sich daher unter der nachfolgend dargestellten Voraussetzung, dass die neu hervorgekommenen Tatsachen einen anderslautenden Sachbescheid herbeigeführt hätten, als frei von Rechtswidrigkeit.

Einkommensteuerbescheid für 2012

24) Seit Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I 22/2012 am 01.04.2012 gehören nach § 29 Z 2 EStG 1988 neben den Einkünften aus Spekulationsgeschäften auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) zu den sonstigen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988). Der Gesetzgeber hat mit diesem Gesetz 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; VwGH 18.10.2018, 2016/15/0013).

25) 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 31.03.2012 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) 3,5% des Veräußerungserlöses. Diese Einkünfte sind im Regelfall bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) zu berücksichtigen (§ 30a Abs. 1 EStG 1988).

[§ 30 Abs. 1 und 2 Z 2 EStG 1988](#) normiert:

(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. 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.

26) Unstrittig ist, dass das streitgegenständliche Grundstück keinem Betriebsvermögen angehört hat, nach dem 31.03.2012 veräußert worden ist und damit grundsätzlich der Immobilienertragsbesteuerung für private Grundstücksveräußerungen nach § 30 ff EStG 1988 unterliegt.

Unstrittig ist auch, dass diese Liegenschaft innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient hat und zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des 1. StabG 2012 nicht steuerverfangen war und dadurch nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 die für das sogenannte Altvermögen vorgesehene pauschale Einkünfteermittlung zulässig ist.

27) Strittig ist, ob es sich bei dem auf der Liegenschaft in EZ 111 befindlichen Gebäude um ein selbst hergestelltes Gebäude handelt, das nach dem oben zitierten [§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) von der Besteuerung ausgenommen ist.

28) Die Herstellerbefreiung gehörte schon vor dem 1. StabG 2012 dem Rechtsbestand an und wurde unverändert übernommen. Im besonderen Teil der erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP) findet sich zur Herstellerbefreiung daher folgender Satz: "*Auch selbst hergestellte Gebäude sollen wie bisher von der Besteuerung befreit sein.*"

Diese "bisherige" Befreiung fand sich in § 30 Abs. 2 Z 2 EStG idF vor BGBl I 22/2012 und besagte, dass unter anderem „von der Besteuerung ausgenommen waren die Einkünfte aus der Veräußerung von: *"Selbst hergestellten Gebäuden"*“.

Die Befreiung idF vor BGBl I 22/2012 geht auf die Stammfassung des EStG 1988 (BGBl 400/1988) zurück. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu dieser Stammfassung des EStG (ErläutRV 954 BlgNR 17. GP, 82) heißt es: *"Gebäude, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden selbst herstellt oder herstellen läßt, sind ab 1989 nicht mehr Gegenstand des Spekulationstatbestandes.*

Damit kommt es vor allem nicht mehr zu dem Effekt, dass bei Veräußerung selbst hergestellter Gebäude die eigene Arbeitskraft steuerlich erfasst wird."

29) Es ist somit davon auszugehen, dass der Gesetzgeber des 1. StabG 2012 die Freistellung der Einkünfte aus selbst hergestellten Gebäuden aus denselben Gründen wie der historische Gesetzgeber des EStG 1988 bewirken wollte.

30) Zum Begriff eines „selbst hergestellten Gebäudes“ besteht eine langjährige durchgehende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die auch auf die für den Streitfall gültige Fassung des § 30 EStG 1988 anzuwenden ist.

31) Danach liegt ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 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, die aus verfassungsrechtlichen Überlegungen auch nicht weit auszulegen ist, nur die **erstmalige** Errichtung eines Objektes.

Diese Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof mehrmals bekräftigt (VwGH 24.09.2014, [2010/13/0154](#); 25.02.2003, 2000/14/0017) und wird auch vom Schrifttum geteilt (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17 § 30 Rz 171 f; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2018, § 30 Rz 38).

Keine erstmalige Errichtung liegt vor, wenn ein bestehendes Gebäude lediglich einer grundlegenden Sanierung oder einem grundlegenden Umbau unterzogen wird (z.B. das Gebäude wird bis auf die tragenden Mauern entkernt und umgebaut), dabei ist es unerheblich, ob die vom Steuerpflichtigen in der Folge aufgewendeten Herstellungskosten die Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Gleiches gilt für die Aufstockung eines Gebäudes, sowie einen Zubau, der keine eigene bautechnische Einheit darstellt (vgl. Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 30 Anm. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32) Auch eine - sei es auch erhebliche - Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Flächen des Gebäudes begründet noch nicht eine (neue) Herstellung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 02.06.2004, [99/13/0133](#)).

Neue Gebäudeteile sind nicht von der Herstellerbefreiung umfasst. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfüllen nicht sämtliche Baumaßnahmen, die als Herstellungsaufwand zur Änderung der Wesensart des Gebäude führen, den Tatbestand des „selbst hergestellten Gebäudes“ (20.09.2001, 98/15/0071; 25.04.2012, 2008/13/0128).

33) Eine **erstmalige** Errichtung eines Gebäudes liegt im Beschwerdefall zweifelsfrei nicht vor. Das ursprünglich vom Vater des Bf erworbene Gebäude (Altbestand), das als Einfamilienhaus mit einem Anbau und einem frei stehenden Garagengebäude aufgeführt gewesen ist, ist auch durch die hier streitrelevanten An- und Umbauten im Wesentlichen erhalten geblieben. Das tragende Mauerwerk des Wohnhauses blieb unverändert und auch die Innenwände und die Raumeinteilungen erfuhren nur geringfügige Veränderungen. Auch an die bestehende Garage wurden nur Anbauten vorgenommen.

34) Unzweifelhaft hat das bestehende Gebäude durch die Anbauten (Wohnzimmer, Schwimmbad, Garage, zusätzliche Wohnung im Obergeschoß), die als Herstellungsaufwand anzusehen sind, eine wesentliche Erweiterung erfahren. Wie aus der Judikatur aber hervorgeht, stellt auch eine wesentliche Erweiterung der Nutzfläche bzw. des umbauten Raumes für sich noch keinen „Hausbau“ im Sinne einer erstmaligen Errichtung eines Gebäudeobjektes dar (vgl. VwGH 24.09.2014, [2010/13/0154](#)).

35) Durch den Anbau der Schwimmbad, der zusätzlichen Garage und des Wohnzimmers an das (bestehende) Wohnhaus und an das (bestehende) Garagengebäude sowie die im Obergeschoß zusätzlich errichtete Wohnung, hat sich die Wesensart des Baukörpers insoweit verändert als dadurch ein Innenhof entstanden ist. Dadurch ist aber kein neues Wirtschaftsgut „Gebäude“ entstanden, zumal bereits vor den Umbau- und Sanierungsmaßnahmen ein fertiges einheitliches Wohnhaus mit Garage bestanden hat.

36) Auch die Wohnverhältnisse haben sich nur insofern verändert, als die bisherige Wohnung um ein Wohnzimmer im Erdgeschoß und zwei Räume im vorher unausgebauten Dachgeschoß erweitert und im Obergeschoß eine kleinere Wohnung errichtet worden ist, die sich über den bisherigen eingeschossigen Anbau und zu einem Teil über das Hallenbad erstreckt, sodass das Gebäude nach dem Umbau allenfalls auch als Zweifamilienhaus genutzt werden könnte.

37) Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis 02.06.2004, VwGH [99/13/0133](#) (dem der Ausbau des Dachgeschosses um zwei neue Wohneinheiten und in den Untergeschossen durch Anbauten die Schaffung neuer Wohnflächen zugrunde lag) ausgesprochen hat, begründet auch eine erhebliche Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Flächen des Gebäudes seine (neue) Herstellung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 noch nicht.

38) Auch im gegenständlichen Fall ist das nicht anders zu sehen. Durch die hier streitgegenständlichen Anbauten zur Erweiterung der Wohnfläche und der Schaffung eines Hallenbades, ist nicht von einer Neuherstellung des Gebäudes auszugehen.

39) Hinsichtlich der Einheitlichkeit des Gebäudes hat das Bundesfinanzgericht bereits im Vorerkenntnis vom 26.04.2016, RV/3100763/2015 auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, nach der die Frage, ob nach einer Bauführung ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorhanden sind, an Hand bautechnischer Kriterien zu lösen ist. Maßgeblich ist, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind, oder mit entsprechendem räumlichem Abstand voneinander.

Es komme aber auch dem unterschiedlichen Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude, der "baulichen Gestaltung nach der Verkehrsauffassung", große Bedeutung zu (VwGH 10.02.2016, [2013/15/0181](#) und die dort angeführte Vorjudikatur).

40) Ein solcher Fall, dass nach dem Umbau nach dem äußeren Erscheinungsbild und der baulichen Gestaltung zwei unterschiedliche (getrennte) Bauwerke vorliegen, sodass von zwei oder mehreren Gebäuden (Altgebäude und Neubaugebäude) ausgegangen werden kann, liegt hier nicht vor.

Vielmehr ist nach den durchgeführten Umbau- und Sanierungsarbeiten, sowohl bautechnisch als auch in der äußeren Gestaltung von einem einheitlichen Gesamtgebäude auszugehen. Für einen Außenstehenden erschließt sich gar nicht, dass hier Zu- und Anbauten an einem Altbestand vorgenommen worden sind, sondern das Gebäude bildet insgesamt ein harmonisches Ganzes.

41) Auch nach diesen Kriterien können nach der Verkehrsauffassung die im Jahr 1994 durchgeführten Baumaßnahmen nicht als erstmalige Errichtung eines Gebäudes angesehen werden. Die hier streitgegenständlichen Umbau- und Sanierungsmaßnahmen erfüllen damit nicht die Herstellerbefreiung im Sinne des § 30 Abs. 1 und 2 Z 2 EStG 1988.

42) Aus den in der Beschwerde angeführten Erkenntnissen (VwGH 20.09.2011, [98/15/0071](#); 02.06.2004, 99/13/0133; 25.04.2012, 2008/13/0128) vermag das erkennende Gericht für den Standpunkt des Bf nichts zu gewinnen. Vielmehr wird in allen angeführten Erkenntnissen betont, dass nur die erstmalige Errichtung eines Gebäudes von der Besteuerung ausgenommen ist, die – wie oben ausgeführt – hier nicht vorliegt.

43) Auch das Vorbringen, wonach Ziel der Befreiung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG sei, die Neuerrichtung von Gebäuden zu fördern, kann in dieser Allgemeinheit nicht vertreten werden. Befreit sind nur jene Neuerrichtungen von Gebäuden die vom Abgabepflichtigen selbst hergestellt worden sind. Ebenso wenig wird die in der Beschwerde vertretene Ansicht geteilt, dass der Bf, der die streitgegenständliche Liegenschaft, samt den darauf befindlichen

im Jahr 1994 umgebauten Gebäude, im Jahr 2005 im Erbweg erworben hat, in die „Herstellerqualität“ seines verstorbenen Vaters eingetreten sei.

44) Das Finanzamt sah sich offenkundig an die in der RZ 6646 der Einkommensteuerrichtlinien vertretenen Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen gebunden, wonach bis zum 31.12.2012 die Herstellerbefreiung auch für den unentgeltlichen Erwerber anzuwenden sei und hat die Wiederaufnahme des Verfahrens nur darauf gestützt, dass es sich bei dem im Jahr 1994 durchgeführten Baumaßnahmen nicht um die erstmalige Errichtung eines Gebäudes gehandelt hat.

45) Nur der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch der Umstand des unentgeltlichen Erwerbes der Liegenschaft durch den Bf, von dem das Finanzamt erst nach Erlassung des Erstbescheides Kenntnis erlangt hat, als neue Tatsache geeignet gewesen wäre, die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Beschwerdejahr zu begründen.

46) Das Bundesfinanzgericht hat in einer Reihe von Erkenntnissen entschieden, dass die Herstellerbefreiung beim unentgeltlichen Erwerb nicht auf den Rechtsnachfolger übergeht (vgl. jüngst: BFG 07.05.2019, [RV/7103541/2018](#) und die dort angeführte Vorjudikatur). Dies ist überzeugend, weil diese Befreiungsbestimmung – wie bereits oben ausgeführt - aus verfassungsrechtlichen Überlegungen nicht weit auszulegen ist (VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154) und im Kern nur Gebäude erfassen soll, bei denen die Wertschöpfung auf die Arbeitsleistung des Errichters und auf die Tragung des uneingeschränkten Bauherrenrisikos zurückzuführen ist (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071). Das trifft nur auf den Errichter *selbst* zu, nicht hingegen auf seinen Rechtsnachfolger. Auch bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen nur jene Rechtspositionen auf den Rechtsnachfolger über, bei denen es sich nicht um höchstpersönliche Rechtspositionen handelt (vgl. etwa VwGH 28.6.2007, 2006/16/0199).

47) Das erkennende Gericht folgt dem oben angeführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes und den dort angeführten Vorerkenntnissen (BFG 22.11.2018, [RV/5100552/2016](#); 01.03.2019, RV/7101841/2014), wonach es sich bei der Herstellerbefreiung um ein höchstpersönliches Recht handelt, das auch bei einer Gesamtrechtsnachfolge, wie hier bei einer Vererbung, untergeht.

Das Gesetz bestimmt, dass das Gebäude ***selbst hergestellt*** werden muss.

Diese Bestimmung ist so auszulegen, dass der Steuerpflichtige (also der Veräußerer) als Bauherr anzusehen ist; nur diesem steht die Befreiung zu (vgl. auch: *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG17 § 30 Rz 177

48) Bauherr war unstrittig der Vater des Bf, der die streitgegenständlichen Baumaßnahmen bereits 11 Jahre vor dem unentgeltlichen Erwerb der Liegenschaft durch den Bf vorgenommen hat. Dem Bf als Erbe und Veräußerer der bebauten Liegenschaft stünde daher die Befreiung auch mangels Bauherreneigenschaft nicht zu.

49) Soweit sich der Bf auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6646) beruft, wonach die Herstellerbefreiung vor dem 01.01.2013 auch für den unentgeltlichen Erwerber anzuwenden gewesen sei, ist darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie die vom Bf angesprochene Einkommensteuerrichtlinie, für das Bundesfinanzgericht keine maßgebende Rechtsquelle darstellt (vgl. u.v. VwGH 31.01.2018, [Ra 2017/15/0038](#); 19.10.2016, [Ra 2014/15/0031](#)).

Zulässigkeit einer Revision

50) Gemäß [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

51) Die gegenständliche Entscheidung fußt auf der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Mai 2020