

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag.Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch G.P.S.-TREUHAND Wirtschaftstreuhand GmbH. Steuerberatungsgesellschaft, Flößerstraße 12, 4600 Thalheim bei Wels, über die Beschwerde vom 18. September 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 24. August 2017, betreffend Einkommensteuer 2016 (Steuernummer ***BF1StNr1***), nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

- Der Beschwerde wird im Ausmaß der Beschwerdevorentscheidung vom 06.10.2017 teilweise Folge gegeben.
- Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.
- Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 06.10.2017 zu entnehmen.
- Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) und ihr damaliger Gatte erwarben im Herbst 1987 gemeinsam ein Grundstück. Sie errichteten innerhalb einer Bauzeit von rund zwei Jahren ein Einfamilienhaus und begründeten dort ihren gemeinsamen Hauptwohnsitz. Aus einem Schätzgutachten aus dem Jahr 2004 ergibt sich ein Verkehrswert der gesamten Liegenschaft in Höhe von 214.000 €.

Mit Pfandrechtsurkunde vom 05.12.2003 belastete der Ehegatte seinen Hälfteanteil am Grundstück mit einer Hypothek im Höchstbetrag von insgesamt 150.000 €.

Im Jahr 2005 ließen sich die Ehegatten rechtskräftig scheiden, wobei das Aufteilungsverfahren auf unbestimmte Zeit vertagt und ein außergerichtlicher Vergleich angestrebt wurde.

Mit Beschluss vom tt.mm.2007 eröffnete das Bezirksgericht das Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des geschiedenen Ehegatten. Der Entzug der Eigenverantwortung des Schuldners wurde u.a. damit begründet, dass die Verwertungsmöglichkeiten der im Eigentum des Schuldners stehenden Liegenschaftshälfte zu prüfen sind.

Im Bericht zur allgemeinen Prüfungstagsatzung an das Bezirksgericht vom 07.09.2007 schilderte der Masseverwalter die Ursachen der Zahlungsunfähigkeit des geschiedenen Ehegatten und dessen Vermögenslage. Darüber hinaus prüfte er die Verwertungsmöglichkeiten des Hälfteeigentums an der gegenständlichen Liegenschaft.

Mit Kaufvertrag vom 21.04.2008 veräußerte der Masseverwalter den Hälfteanteil des geschiedenen Ehegatten lastenfrei an die Bf. zum Kaufpreis von 55.000 €, womit sie Alleineigentümerin der gesamten Liegenschaft wurde.

Am 15.11.2016 verkaufte die Bf. die gesamte Liegenschaft lastenfrei an ihren Lebensgefährten zum Preis von 210.000 €. Im Kaufvertrag wird unter Punkt V festgehalten, dass die Bf. und ihr Lebensgefährte ihren gemeinsamen Hauptwohnsitz im Vertragsobjekt haben und sie auch weiterhin im Haus bleiben wird. Die Bf. erklärte zudem, die Herstellerbefreiung in Anspruch nehmen zu wollen.

Nach den Angaben der Bf. war das Aufteilungsverfahren im Juli 2017 noch immer beim Bezirksgericht anhängig. Es habe kein Aufteilungsverfahren mehr abgewickelt werden können, weil aufgrund des Privatkonkurses des geschiedenen Ehegatten der Masseverwalter das Haus verwerten hat müssen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 24.08.2017 unterwarf die belangte Behörde den Erlös aus dem Verkauf des vom geschiedenen Ehegatten erworbenen Hälfteanteiles, unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 30%, der Besteuerung. Hinsichtlich des Hälfteanteiles der Bf. wurde die Herstellerbefreiung - mit Ausnahme von Grund und Boden - gewährt.

In der Beschwerde vom 18.09.2017 wandte die Bf. u.a. ein, dass die dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Anschaffungskosten um die Anwaltskosten und die Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt 5.237 € zu adaptieren wären. Dementsprechend erhöhte die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung vom 06.10.2017 die Anschaffungskosten um diesen Betrag auf 60.237 €. Der sich daraus ergebende Veräußerungsgewinn beträgt nunmehr 44.763 € anstelle von 50.000 €.

II. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den elektronisch vorgelegten Aktenteilen, insbesondere aus dem Bericht zur allgemeinen Tagsatzung und den Angaben der Bf. in deren Mails vom 26.06.2017 und 07.07.2017. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden zum vorgetragenen Sachverhalt keine Einwendungen vorgebracht.

Die Höhe des in der Beschwerdeentscheidung vom 06.10.2017 festgesetzten Veräußerungsgewinnes ist unstrittig.

III. Streitpunkt

Strittig ist die steuerliche Behandlung des im Jahr 2008 vom geschiedenen Ehegatten erworbenen und im Jahr 2016 veräußerten Hälfteanteiles.

Die Bf. ist der Meinung, dass der Masseverwalter als Vertreter des Gemeinschuldners von Gesetzes wegen das eheliche Aufteilungsverfahren durchgeführt habe. Der Kaufvertrag vom 21.04.2008 sei das Ergebnis dieses Aufteilungsverfahrens. Der wahre wirtschaftliche Gehalt des als Kaufvertrages bezeichneten Schriftstückes sei daher die Aufteilung des ehelichen Vermögens gemäß § 83 EheG samt Ausgleichszahlung und nicht der Abschluss eines Kaufvertrages. Darüber hinaus verwies die Bf. auf die Rz. 6650a der Einkommensteuerrichtlinien, woraus ihrer Auffassung nach hervorgehe, dass die Herstellerbefreiung auch für den vom geschiedenen Ehegatten erworbenen Hälfteanteil zustehe.

Demgegenüber erachtet die belangte Behörde die Voraussetzung für die Anwendung der Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 als nicht erbracht. Im Beschwerdeverfahren würde kein Aufteilungsverfahren vorliegen, sondern eine entgeltliche Anschaffung im Rahmen eines Konkursverfahrens.

IV. Rechtliche Grundlagen

[§ 30 EStG 1988](#) in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl. I. Nr. 163/2015, lautet auszugsweise:

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

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b), wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. (....)

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. (....)

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

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

§ 30a Abs 1 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015, lautet:

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30% 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.

V. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zum Grundtatbestand:

Einkünfte begründender Tatbestand des § 30 EStG 1988 ist die Veräußerung. Darunter ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen (Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem ein Grundstück entgeltlich übertragen wird). Unter Anschaffung ist spiegelbildlich jeder entgeltliche Erwerb zu verstehen. Anschaffung und Veräußerung sind daher korrespondierende Begriffe.

Keine Veräußerung bzw Anschaffung liegt bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen vor. Erfolgen Eigentumsübertragung von Grundstücken oder Grundstücksteilen im Rahmen einer Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG, dann ist diese Aufteilung grundsätzlich als Naturalteilung zu werten und stellt keinen Anschaffungs- bzw Veräußerungsvorgang dar (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 30, Anm. 4; Jakom¹², EStG, 1555).

Das bedeutet für den Beschwerdefall:

Dem Einwand der Bf., es handle sich im gegenständlichen Fall nicht um einen Kaufvertrag, sondern um das Ergebnis des ehelichen Aufteilungsverfahrens und somit um eine Naturalteilung, kann nicht gefolgt werden. Wie die Bf. selbst im Zuge der mündlichen Verhandlung und ihrem Mail vom 07.07.2017 festgehalten hat, wurde das gerichtliche Aufteilungsverfahren nie abgeschlossen, weil von Seiten des geschiedenen Ehegatten eben kein aufzuteilendes Vermögen mehr vorhanden war. Der Verkauf des Hälfteanteiles erfolgte nicht um eine Naturalteilung herbei zu führen, sondern um die Gläubiger im Rahmen des Insolvenzverfahrens zumindest teilweise zu befriedigen. Dessen war sich auch die Bf. bewusst, indem sie in ihrem Mail vom 07.07.2017 ausdrücklich darauf hinweist, dass das Haus durch den Privatkonkurs **verwertet** werden müssen. Damit lag aber kein Aufteilungsverfahren, sondern eine Veräußerung vor. Auf das Vorbringen, dass der Insolvenzverwalter das Aufteilungsverfahren gemäß § 83 EheG übernommen hätte, war daher nicht mehr einzugehen.

Zu den Steuerbefreiungen:

Steht fest, dass der Grundtatbestand der Veräußerung erfüllt ist, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung tatbestandsmäßig ist.

Da die Bf. weiterhin im strittigen Gebäude wohnhaft ist und auch die weiteren in § 30 Abs 2 EStG 1988 genannten Tatbestände nicht einschlägig sind, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die **Herstellerbefreiung** vorliegen.

[§ 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988](#) normiert die Steuerbefreiung von Gewinnen, die aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden erzielt werden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahren nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. Grund und Boden fallen hingegen nicht unter die Befreiungsbestimmung. Mit dieser Regelung soll ein Steuerpflichtiger entlastet werden, der seine eigene Arbeitskraft einsetzte bzw die tatsächliche Wertschöpfung erbrachte.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.09.2001, 98/15/0071, zur Rechtslage vor BGBl. I Nr. I 112/2012 ausgeführt hat, sind mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes nicht nur Gebäude erfasst, die der Eigentümer (allein oder überwiegend) in eigener

Arbeitsleistung errichtet hat, sondern auch solche, die er als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt.

Von der Bf. wurde Rz. 6650a der Einkommensteuerrichtlinien ins Treffen geführt. Abgesehen davon, dass Erlässe oder Richtlinien nur die Rechtsmeinung der Finanzverwaltung kundtun und keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle darstellen, ist der Bf. Folgendes entgegenzuhalten:

Die in Rz. 6650a enthaltene Aussage, wonach ein Gebäude, welches gemeinsam von einem Ehepaar im Miteigentum errichtet wird, als ein durch beide Ehepartner selbst hergestelltes Gebäude gilt, ist im Kontext mit der Bauherreneigenschaft zu sehen. Damit soll klargestellt werden, dass auch jenem Ehegatten, der weder finanziell noch mit seiner eigenen Arbeitskraft zur Errichtung des Gebäudes beigetragen hat, dennoch die Bauherreneigenschaft zukommt und dadurch der Anspruch auf Anwendung der Herstellerbefreiung für dessen Hälfteanteil im Falle einer späteren Veräußerung gewahrt bleibt. Die Herstellerbefreiung für einen Ehepartner sollte nämlich nach ursprünglicher Ansicht der Finanzverwaltung nicht zustehen, wenn der andere Ehepartner die Herstellungskosten eines im Miteigentum des Ehepaares errichteten Gebäudes zur Gänze getragen und den Anteil am Gebäude dem Ehepartner somit unentgeltlich zugewendet hat (Jakom¹², EStG, 1572).

Diese Richtlinienbestimmung nimmt jedoch keinen Bezug auf Sachverhalte, bei denen vor der Veräußerung die (entgeltliche) Übertragung des Hälfteanteiles stattgefunden hat und folglich im Zeitpunkt der Veräußerung Alleineigentum eines Ehegatten besteht. Unter Bezug auf die Entscheidung des BFG vom 23.04.2018 (RV/7103890/2017) erfolgte daher in Rz. 6650a auch eine Klarstellung, dass sich die Herstellereigenschaft immer nur auf den Miteigentums**anteil** bezieht und auch im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes nicht auf den Rechtsnachfolger übergeht.

So wie die Hauptwohnsitzbefreiung ist auch die Herstellerbefreiung ein **höchstpersönliches Recht**, das weder auf den unentgeltlichen (BFG 22.11.2018, RV/5100552/2016) noch entgeltlichen Rechtsnachfolger/Erwerber übergeht und folglich durch Verschenken oder Vererben untergeht (BFG 22.11.2018, RV/5100552/2016). Das bedeutet, dass die Herstellerbefreiung nur für den eigenen Miteigentumsanteil geltend gemacht und nicht übertragen werden kann.

So hat das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 23.04.2018, RV/7103890/2017, für Recht erkannt, dass hinsichtlich eines im Zuge eines Scheidungsvergleiches von ihrem Ex-Gatten käuflich erworbenen Hälfteanteiles die Herstellerbefreiung nicht für das gesamte Gebäude geltend gemacht werden kann.

Sachverhaltsmäßig ging es in diesem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Beschwerdefall ebenfalls um eine Ehegattin, welche mit ihrem späteren Ex-Gatten ein Einfamilienhaus

errichtet und an der Liegenschaft Hälfteeigentum erworben hatte. Den Hälfteteanteil ihres Ex-Gatten erhielt sie im Zuge eines Scheidungsvergleiches gegen Übernahme der pfandrechtlich sichergestellten Forderungen sowie gegen Bezahlung eines bestimmten Betrages. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts lag hinsichtlich dieses Hälfteteanteiles keine Herstellung, sondern eine Anschaffung vor, welche nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren war.

Das bedeutet für den vorliegenden Beschwerdefall:

Die Bf. hat das gegenständliche Gebäude gemeinsam mit ihrem nunmehrigen Ex-Ehegatten errichtet bzw als Bauherren errichten lassen. Eine Vermietung der Liegenschaft hat nicht stattgefunden. Das gesamte Gebäude wurde im Jahr 2016 veräußert. Hinsichtlich des Hälfteteanteiles der Bf. besteht somit an der Tatbestandsmäßigkeit der Herstellerbefreiung des § 30 Abs 2 Z 2 EStG 1988 kein Zweifel.

Den anderen Hälfteteanteil an der Liegenschaft hat die Bf. erst im Zuge des Schuldenregulierungsverfahrens ihres geschiedenen Ehegatten gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe von 55.000 € erworben. Da die Herstellerbefreiung mit dem eigenen Miteigentumsanteil verbunden und als höchstpersönliches Recht nicht übertragbar ist, wäre ausschließlich dem geschiedenen Ehegatten der Anspruch auf Anwendung der Herstellerbefreiung zugestanden. Es liegt daher von Seiten der Bf. eine Anschaffung und keine Herstellung vor.

Somit liegen hinsichtlich des strittigen Hälfteteanteiles die Tatbestandsvoraussetzungen für die Herstellerbefreiung nicht vor und die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen. Bezüglich des Einwandes der zu ändernden Höhe des Veräußerungserlöses war der Beschwerde im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 06.10.2017 Folge zu geben.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

VI. Zur Zulässigkeit 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 Rechtsfrage, ob die Herstellerbefreiung ein höchstpersönliches Recht darstellt, welches weder auf den unentgeltlichen noch entgeltlichen Rechtsnachfolger/Erwerber übergeht, wurde bislang noch nicht höchstgerichtlich geklärt, weshalb die Revision zuzulassen war.

Linz, am 12. Juni 2020