

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BBIT GmbH, Albertgasse 1A Tür 3, 1080 Wien, betreffend die Bescheidbeschwerde vom 22. September 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018, des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 20. September 2019, zu Steuernummer ***BF1StNr1***

beschlossen:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2018 und die Beschwerdeverentscheidung vom 9.12.2019 des Finanzamtes Wien 4/5/10 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Begründung

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) erzielte als Vollerwerbslandwirt seit mehr als zwanzig Jahren ausschließlich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Er betrieb im 10. Wiener Gemeindebezirk eine Landwirtschaft mit Anbau von Feldfrüchten. Die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfolgte durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Der Sitz seines landwirtschaftlichen Betriebes befand sich in ***Bf1-Adr***, auf der Liegenschaft, KG-1 P., EZ-XX (GSt-Nr. X01). Dieses 7078 m² große Grundstück hat laut Grundbuch eine verbaute Fläche von 1588 m². Eine Einsicht in das elektronische Braugrundkataster der Stadt Wien und eine Satellitenansicht mittels Google-Maps zeigt, dass sich über das Areal verteilt mehrere Gebäude befinden, (5 oder 6). Das langgestreckte

Bauwerk, das mit der schmalen Seite direkt an die A-Str. angrenzt, wird lt. telefonsicher Auskunft der steuerlichen Vertreterin zu einem unbekannten Anteil für die Wohnzwecke des Landwirtes und seiner Familie genutzt. Die unverbaute Fläche von 5.490 m² bestehen aus asphaltierten Stell- und Rangierflächen sowie einem befestigten Fahrweg durch die gesamte Liegenschaft und Grünflächen, die zum Teil auch auf eine landwirtschaftliche Nutzung hinweisen.

Mit Kaufvertrag vom 8.8.2018 verkaufte der Bf. diese Liegenschaft (KG-1, EZ-XX) an den Immobilienentwickler und Bauträger, B-G zum Kaufpreis von 1,8 Mio. Euro.

Der Kaufvertrag enthält unter Pkt. III eine aufschiebend bedingte Kaufpreiserhöhung. Wenn dem Käufer eine rechtskräftige Baubewilligung zur Errichtung von Gebäuden mit einer Wohn- und Geschäftsnutzfläche von mehr als 3.000 m² erteilt wird, erfolgt eine Zuzahlung von € 600 pro Quadratmeter, der die oberirdische Gebäudenutzfläche von 3.000 m² übersteigt. Weiters wurde dem Bf. in Punkt IX. des Vertrages ein Vorkaufsrecht auf bis zu fünf Wohneinheiten oder Geschäftsflächen zu einem noch unbestimmten Preis eingeräumt.

Die Vertragsparteien vereinbarten, dass der Bf. unter Verzicht auf jeglichen Räumungsaufschub die Liegenschaft samt den darauf befindlichen Gebäuden geräumt von allen Fahrnissen am 15.10.2019 zu übergeben hat.

Außerdem verkaufte der Bf. an den genannten Bauträger mit Kaufvertrag vom 25.06.2018 das landwirtschaftliche Grundstück (Äcker) KG2, EZ02 (GST-Nr.: X02) mit einer Gesamtfläche von 14.912 m² zum Kaufpreis von Euro 3.013.780. Diese Liegenschaft war laut Vereinbarung binnen 14 Tagen zu übergeben.

Im Vertrag wurde darauf hingewiesen, dass im Falle einer Umwidmung der landwirtschaftlichen Flächen in Baugrund innerhalb von 5 Jahren nach der erfolgten Veräußerung die höhere Immobilienertragsteuer gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG vom Bf. zu leisten ist.

Der Bf. hat die Liegenschaft EZ-XX mit Schenkungsvertrag vom 21.12.2000 und die Liegenschaft EZ02 mit Schenkungsvertrag vom 14.08.2013 unentgeltlich erworben. Bei beiden Grundstücken liegt Altvermögen vor, weil der letzte entgeltliche Erwerb vor dem 31.03.2002 stattgefunden hat.

Von dem das Immobiliengeschäft betreuenden Notar wurde eine Immobilienertragssteuer für private Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG 1988 wie folgte ermittelt und an das Finanzamt abgeführt (Beträge in Euro):

Pauschale Einkünfteermittlung für Altvermögen gemäß § 30 Abs. 4 EStG

	EZ 25	EZ 1273	Gesamt
Kaufpreis	1.800.000,00	3.013.780,00	4.813.780,00
fikt. AK 86%	1.548.000,00	2.591.850,80	4.139.850,80
Einkünfte aus	252.000,00	421.929,20	673.929,20
priv. Gst-VK			
ImmoEst 30%	75.600,00	126.578,76	202.178,76

Der Bf. reichte durch seine steuerliche Vertretung (StV) mittels Finanzonline am 16.7.2019 die Einkommensteuererklärung für 2018 ein. In dieser Abgabenerklärung wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Kz. 310+BeilageE1a) von € 10.378,31 und Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 113.147,22 (Kz. 985) und eine anrechenbare Immobilienertragsteuer von € 75.600 (Kz. 988) angegeben.

Das Finanzamt (FA) richtete mit Schreiben vom 10.09.2019 und vom 23.09.2019 folgende Vorhalte an den Bf.:

„22.8.18, IE, 07/18 17.09.18 126.578,00

04.10.18 IE, 09/18 15.11.18 75.600,00

In Ihrer Steuererklärung wurde lediglich IE in Höhe von 75.600 deklariert. Bitte um Stellungnahme zu den abweichenden IE-Buchungen.“

„Sie werden gebeten, schriftlich mittels Finanzonline Stellung zu nehmen und eine Berechnung des in der Kennzahl 985 ermittelten Betrages in Höhe von € 535,076,42 nachzureichen. Laut Berechnung des FA wäre ein Betrag von € 673,929,20 zum Ansatz zu bringen. Daraus ergebe sich die ImmoEst (30%) von € 202.178,00. Es wären die Verkaufs- und seinerzeitigen Kaufverträge der beiden LG der Beantwortung beizufügen.“

Der Bf. nahm mit Anbringen vom 23.09.2019 zu den Ergänzungsvorhalten wie folgt Stellung:

„Zusammenstellung der Immobilienverkäufe im Jahr 2018:

1. Kaufvertrag vom Juli 2018, EZ02, ImmoEst vom 22.8.2018, € 126.578,-

2. Kaufvertrag vom September 2018, EZ-XX, ImmoEst vom 4.10.2018 € 75.600,--

Betroffen ist der Kaufvertrag vom September 2018 EZ-XX mit einem Kaufpreis lt. Kaufvertrag von € 1.800.000. Dieses Grundstück (EZ-XX) mit einer Gesamtgröße von 7.978m² besteht aus einer Baufläche (bebauten Fläche) von 1.588 m² und einer Gartenfläche von 5.490m². Von diesen Gartenflächen entfallen 2.312m² auf den von den Gebäuden umfassten Innenhof.

Aufgrund der gegenständlichen Lage beantrage ich die folgende Fläche der Hauptwohnsitzbefreiung zu unterwerfen: Baufläche 1.588m² und eingeschlossener Garten 2.312m², also gesamt 3.900m² der verkauften Liegenschaft von der

Immobilien.ertragsbesteuerung gemäß § 30 Abs. 2 Z. 1 EStG auszunehmen. Diese Fläche entspricht 55,10 % der Gesamtfläche. Daraus berechnet sich für die restliche Gartenfläche ein steuerpflichtiger Kaufpreisanteil von € 810.000 (€ 1,8 Mio. x 44,9%) und eine Immobilien.ertragssteuer in der Höhe von € 34.020. Die gesamte Immobilien.ertragssteuer für das Jahr 2018 beträgt daher € 160.598 (EZ02: € 126.578 + EZ-XX € 34.020).

Begründung meiner Rechtsauffassung: Ich berufe mich auf die Entscheidung des VwGH, 28.3.2018, Ro 2015/15/0025 und verweise auch auf die Erläuternden Bemerkungen in der Regierungsvorlage betreffend die Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8). Danach sind "wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b) " von der Besteuerung ausgenommen, welche zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen.

Zur Stammfassung des § 30 EStG 1988 wird in den Erläuterungen ausgeführt, dass die Steuerbefreiung auch für den "Grundanteil bzw. den Grund gelte, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist" (621 BlgNR 17. GP, 82). In welchem Umfang Grund und Boden einer Baulichkeit zuzuordnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischt genutzten Gebäudes im Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019, behandelt. Demnach bildet bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dabei gehört zum Wirtschaftsgut nicht nur jener Boden, auf dem das Gebäude steht, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird.

Unter Bedachtnahme auf die Gesetzesmaterialien und die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z1 EStG 1988 dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim "Grund und Boden" in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das "üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist". Nur in diesem Ausmaß erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten "Grund und Boden "

Das FA erließ daraufhin den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 20.09.2019. Darin wurden die pauschal ermittelten Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung (Kz. 985) von den erklärten € 113.147 auf € 1.913.147 angehoben und die anrechenbare Immo-Est in der abgeführten Höhe von € 202.178 angesetzt. Daraus resultierte aus der Grundstücksveräußerung eine Einkommensteuer von € 573.944 und unter Berücksichtigung der anrechenbaren Immo-Est eine festgesetzte Einkommensteuer und Abgabennachforderung von € 371.766.

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2018 lautet wie folgt:

„Die Abänderung erfolgte auf Grund ihrer bekanntgegebenen Zahlen laut Vorhalt.“

Der Bf. erhob mittels FinanzOnline am 22.09.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 Beschwerde gemäß § 243 BAO. In dem Beschwerdeformular trug er bei der Kennzahl 985 den

begehrten Betrag von € 535.076,42 ein, wodurch sich eine Einkommensteuer aus den Grundstücksveräußerungen von € 160.522,92 – wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt – ergeben würde. Zur Begründung des Rechtsmittels führte er aus, dass in der Kennzahl 985 versehentlich der falsche Betrag eingetragen worden sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung (BVE) vom 9.12.2019 und gesonderter Bescheidbegründung vom 9.12.2019 wurde vom FA die Beschwerde abgewiesen und eine Einkommensteuer aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 Abs. 4 EStG in Höhe der anrechenbaren Immo-ESt von Euro 202.178 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage (Kz. 985) wurde mit € 673.929 ermittelt, weil die Voraussetzungen für eine Hauptwohnsitzbefreiung nicht vorgelegen sein. In der Bescheidbegründung wurde dazu sinngemäß Folgendes ausgeführt:

„Bei den beiden Grundstücken handelt es sich um Altvermögen. Der Veräußerungserlös kann daher wie beantragt gemäß § 30 Abs. 4 Z. 2 EStG mit 14 % angesetzt werden, da fiktive Anschaffungskosten in Höhe von 86% des Veräußerungserlöses abzuziehen sind. Daraus ergibt sich ein pauschal ermittelter Veräußerungserlös von insgesamt € 673.929,20, der mit dem besonderen Steuersatz von 30% (weil keine Option zur Regelbesteuerung) zu versteuern ist.

Die begehrte Hauptwohnsitzbefreiung kann nicht in Anspruch genommen werden, da Voraussetzung dafür ist, dass der Hauptwohnsitz mit dem Verkauf aufgegeben wird. Laut den Adressangaben und der aktuellen Wohnsitzmeldung des Bf. ist der Hauptwohnsitz in der A-Str. XXX3 (auf der Liegenschaft EZ-XX), mehr als ein Jahr nach dem Verkauf noch immer nicht aufgegeben. Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Gegen die BVE vom 9.12.2019 wurde mit Schreiben vom 9.1.2020 ein Vorlageantrag gestellt. Darin stellte der Bf. nochmals die Berechnung des wegen Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung von der Besteuerung auszunehmenden Veräußerungserlöses dar, so wie schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 23.9.2019 ausgeführt. Zur Begründung wurde ergänzend vorgebracht, dass die betroffene Immobilie dem Bf. und seiner Familie seit der erblichen Übernahme am 4.5.2013 bis heute ununterbrochen als Hauptwohnsitz diene. In dem Kaufvertrag vom August 2018 wurde in Punkt IV. die geräumte Übergabe des Grundstückes an den Käufer mit 15.10.2019 festgelegt. Weil der Bauträger bei der Erlangung der Baubewilligung mit nicht vorhergesehenen Verzögerungen konfrontiert worden ist, wurde in einer Zusatzvereinbarung vom 8.10.2019 die Übergabe auf den 30.06.2020 verschoben. Die Aufgabe des Hauptwohnsitzes und eine entsprechende Ummeldung werde rechtzeitig mit dem vertraglich vereinbarten Übergabetermin erfolgen.

Die Abgabenbehörde hat ohne weitere Erhebungen die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 17.01.2020 dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

§ 115 BAO lautet:

„(1) Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

(2) Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

(4) Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen. „

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

§ 167 BAO lautet:

„(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“

§ 183 BAO lautet:

„ (1) Beweise sind von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

(2) Die Abgabenbehörde kann die Beweisaufnahme auch im Wege der Amtshilfe durch andere Abgabenbehörden vornehmen lassen.

(3) Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand

verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(4) Den Parteien ist vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.“

Gemäß § 270 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, von der Abgabenbehörde Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird. § 278 BAO lautet:

§ 278 BAO lautet:

„(1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst. „

Die Bestimmung des § 30 Abs. 1 und Abs. 2 Ziffer 1 EStG betreffend private Grundstücksveräußerungen lautet:

„(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:

- 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.“*

Veräußerung von Grundstücken im landwirtschaftlichen Betriebsvermögens

Eine Abfrage in den Liegenschaftsdatenbanken und eine Satellitenansicht zeigt, dass das unbebaute Grundstück EZ02 (14.912m² Ackerflächen) ausschließlich landwirtschaftlich genutzt wurde und sich daher zu Gänze im Betriebsvermögen der Landwirtschaft befunden hat.

Bereits eine einfache Satellitenansicht legt nahe, dass auch bei dem Grundstück EZ-XX der Grund und Boden und die einzelnen Gebäude in einem nicht untergeordneten Ausmaß (mindestens 20%) betrieblichen Zwecken dienten und sich daher im Betriebsvermögen befunden haben.

Das bedeutet, dass die Versteuerung der beiden Liegenschaftsverkäufe als sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 Abs. 1 EStG in dem angefochtenen Bescheid zu Unrecht erfolgt ist. Nur soweit nachgewiesen ist, dass der Grund- und Boden oder eines oder mehrere der Gebäuden zu mehr als 20% privat genutzt wurden, wäre der anteilige Veräußerungserlös bei den Einkünften aus privater Grundstücksveräußerung zu erfassen. Die Bereitstellung von Unterkünften an Arbeitnehmern des landwirtschaftlichen Betriebes, insb. für Erntehelfer, stellt beispielsweise eine betriebliche Nutzung dar.

Zwar ist auch im betrieblichen Bereich für Altvermögen eine pauschale Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 Z. 3a i.V.m. § 30 Abs. 4 EStG möglich, jedoch nur für den verkauften Grund und Boden und nicht für die darauf befindlichen Gebäude. Das bedeutet, dass im gegenständlichen Fall vom FA eine Kaufpreisaufteilung nach der Sachwertmethode vorzunehmen ist. Für den Kaufpreisanteil der auf den Grund und Boden und die mindestens zu 20% privat genutzten Gebäudeteile entfällt erfolgt die pauschale Ermittlung gemäß § 30 Abs. 4 EStG. Für die zu mindestens 20% betrieblich genutzten Gebäude (Wirtschaftsgebäude aller Art) hat eine reguläre Einkünfteermittlung zu erfolgen, bei der vom anteiligen Veräußerungserlös der Buchwert in Abzug gebracht wird.

Zum Zwecke der erforderlichen Kaufpreisaufteilung nach der Sachwertmethode sind im ersten Schritt die Verkehrswerte von Grund und Boden und der einzelnen Gebäude auf der Liegenschaft EZ-XX zu ermitteln. Sodann ist im Verhältnis der ermittelten Verkehrswerte der tatsächliche Veräußerungserlös aufzuteilen: auf die im Betriebsvermögen befindlichen Gebäude und Gebäudeanteile, die privat genutzten Gebäude oder Gebäudeanteile und den Grund- und Boden.

Dies erfordert umfangreiche Sachverhaltsermittlungen über die Nutzung und Beschaffenheit der jeweiligen verkauften Gebäude.

Soweit bei der Aufteilung des Veräußerungserlöses unterschiedliche Standpunkte zu Tage treten, sind Streitfragen der Immobilienbewertung (Grundstückswert, Gebäudewert) fachkundig, allenfalls unter Beiziehung von Sachverständigen zu klären.

Beurteilung einer Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 BAO

Diese Bestimmung regelt, wann über Bescheidbeschwerden vom Verwaltungsgericht mit Beschluss zu entscheiden ist. Haben keine Zurückweisungsbeschlüsse wegen Unzulässigkeit zu erfolgen, „so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist" (§ 278 Abs. 1 BAO).

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (Abs. 2 leg. cit.).

Die Aufhebung und Zurückverweisung gemäß § 278 Abs. 1 BAO steht im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Die Aufhebung und Zurückverweisung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Diese im Rahmen der Ermessensentscheidung zu berücksichtigenden positiven und negativen Voraussetzungen sind in rechtlicher Gebundenheit zu prüfen. Das Gericht hat die von ihm vermissten und ins Auge gefassten Ermittlungsschritte zu bezeichnen und zu beurteilen und die Frage zu beantworten, ob die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Gericht selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre (VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0087).

Die belangte Behörde hat verkannt, dass sich die verkauften Liegenschaften ganz oder zum Teil im landwirtschaftlichen Betriebsvermögen befunden haben und daher insofern betriebliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und nicht sonstige Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vorliegen. Das ist vor allem für jenen Teil des Veräußerungserlöses relevant, der auf die verkauften Gebäude der Liegenschaft EZ-XX entfällt. Bei gesetzmäßiger Ermittlung und Besteuerung dieser Einkünfte hätte daher der angefochtene Bescheid anders lauten können.

Die belangte Behörde hat im Veranlagungsverfahren und dann auch im anschließenden Rechtsmittelverfahren (BVE und Vorlage) praktisch jegliche Ermittlungen unterlassen und sich mit den maßgeblichen Tatsachen- und Rechtsfragen nicht auseinandergesetzt.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid enthält keine Begründung. Bei den vorgelegten Urkunden (Liegenschafts Kaufverträge und der Präkariatsvertrag betreffend die EZ02) handelt es sich um Entwürfe ohne Abschlusssdatum und Unterschrift der Vertragsparteien. Daraus kann keine Sachverhaltsfeststellung getroffen werden.

Maßgebend für die Aufhebung und Zurückverweisung ist jedoch, dass keine Sachverhaltsfeststellungen zur Ermittlung der Einkünfte aus der betrieblichen Liegenschaftsveräußerung im Hinblick auf die im Betriebsvermögen befindlichen Gebäude und Gebäudeteile getroffen wurden.

Dies erfordert umfangreiche Erhebungen, wie die Vornahme eines Lokalaugenscheins, Einsicht in die Baupläne, Zeugenbefragungen und allenfalls auch die Einholung von Sachverständigengutachten.

Wird jegliche relevante Ermittlungstätigkeit im Veranlagungsverfahren unterlassen, liegt es im Interesse der Raschheit und Kostenersparnis, dass nicht das Verwaltungsgericht mit Erkenntnis, sondern – nach Aufhebung und Zurückverweisung – die Abgabenbehörde die erforderlichen Ermittlungen vornimmt und den Einkommensteuerbescheid erlässt (BFG, RV/3100067/2018, vom 6.02.2020). Für diese Überlegung der Ermessensübung spricht, dass die aufgezeigten relevanten Sachverhaltsfeststellungen im Zusammenhang mit dem Immobilienverkauf komplexer und schwieriger Natur sind. Für die Vornahme eines derart weitgehenden Ermittlungsverfahrens zur Einkommensteuerveranlagung an Stelle der Abgabenbehörde ist das BFG nicht ausgestattet und wäre dies daher weder im Interesse der Raschheit noch der Kostenersparnis gelegen.

Im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) wird der Aufhebung der Vorrang vor einer meritorischen Erledigung gegeben, weil es dem Gericht unzumutbar erscheint, erstmals ein komplexes, erstinstanzliches Verfahren durchzuführen. Zudem können von der Abgabenbehörde sämtliche Ermittlungsschritte im Rahmen der ihr zur Verfügung stehenden Instrumente (zB Außenprüfung) rasch und (nahezu) zeitgleich gesetzt werden. Über

das Ergebnis eines Ermittlungsverfahrens können beide Parteien umgehend in Kenntnis gesetzt werden. Im Hinblick auf das kontradiktorische Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist nämlich zu berücksichtigen, dass Ermittlungsergebnisse und die hierzu abgegebenen Stellungnahmen der jeweils anderen Partei zur Kenntnis gebracht werden müssten, was zu einem deutlich (zeit)aufwendigeren und kostenintensiveren Verfahren führen würde.

Zur Beurteilung der Hauptwohnsitzbefreiung

Bei den Ermittlungen wird vom Finanzamt auch zu prüfen sein, ob für das landwirtschaftliche Wohngebäude samt dem dazugehörigen Grund und Boden die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung kommen kann, da der Bf. mit seiner Familie vor der Veräußerung mehr als fünf Jahre durchgehend dort seinen Hauptwohnsitz gehabt hat.

Die Begriffe "Eigenheim" und "Eigentumswohnung" sind nach der Legaldefinition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 auszulegen. Demnach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen.

Bei land- und forstwirtschaftlichen Anwesen, bei welchen das Wohngebäude an das Wirtschaftsgebäude (Stall, Tenne) angebaut ist und mit diesem eine bauliche Einheit darstellt, ist bei einem für Wohnzwecke genutzten Anteil von mindestens 20% der Gesamtnutzfläche trotz baulicher Verbindung in den in Rz. 6633a der EStR 2000 genannten Fällen von einem eigenen Wohngebäude auszugehen: Das bedeutet, dass die Zwei-Drittel-Grenze für eigene Wohnzwecke nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 in diesen Fällen bei der Beurteilung des Eigenheimes außer Acht zu lassen ist, da von einem eigenen Wohngebäude auszugehen ist. Die Hauptwohnsitzbefreiung wäre daher bei Vorliegen aller sonstigen Voraussetzungen für das Wohngebäude zu gewähren.

Im Hinblick auf diese Rechtslage ist der maßgebende Sachverhalt zu ermitteln. Insbesondere ist festzustellen, in welchem Ausmaß eine Nutzung zu Wohnzwecken bei dem betreffenden landwirtschaftlichen Gebäude vorliegt und wie viele selbständige Wohnungen sich in dem Gebäude befinden und ob allenfalls die Kriterien der Rz. 6633a der EStR 2000 erfüllt sind.

Des Weiteren ist zu beachten, dass die Hauptwohnsitzbefreiung grundsätzlich eine Gebäudebefreiung darstellt, wobei auch der Grund und Boden (bis 1000m²) insoweit einbezogen wird, als der Grund und Boden der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient.

Für betrieblich genutzte Grundstücke kommt die Hauptwohnsitzbefreiung allerdings nicht zur Anwendung; soweit ein Grundstück daher dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, ist es unabhängig von der Grundstücksfläche nicht befreit. Bei einem gemischt genutzten Grundstück, dessen Grundstücksfläche 1.000 m² übersteigt, ist für die 1.000 m²-Grenze aber nur die dem Privatvermögen zuzurechnende Grundstücksfläche relevant. Die „Freifläche“ von 1.000 m² ist daher nicht im Verhältnis der privaten und betrieblichen Nutzung aufzuteilen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob vom Bf. der Hauptwohnsitz nach der Veräußerung der Liegenschaft innerhalb einer vom Gesetz tolerierten angemessenen Frist aufgegeben wurde.

Feststeht, dass ein renommierter Bauträger die Liegenschaft EZ-XX erworben hat, um auf diesem Baugrundstück unter Abtragung des vorhandenen Baubestandes Wohn- und Geschäftsgebäude, wenn möglich mit einer Nutzfläche von mehr als 3000m² zu errichten. Dieses Vorhaben ist zwingend mit der Aufgabe des Hauptwohnsitzes des Bf. an seiner dortigen Wohnung (Eigenheim) verbunden. Dem zu Folge wurde im Kaufvertrag vom 8.8.2018 die geräumte Übergabe der Liegenschaft mit 15.10.2019 vereinbart und wegen erklärter Verzögerungen bei der Erteilung der Baubewilligung wurde diese Übergabe - und damit Aufgaben des Hauptwohnsitzes - auf 30.06.2020 verlängert.

Die Richtigkeit dieses im Vorlageantrag erfolgten Vorbringens ist zu prüfen und unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles im Lichte der Rechtsprechung des VwGH zu beurteilen.

In den EStG 2000, Rz 6643 heißt es zur Aufgabe des Hauptwohnsitzes Folgendes:

„Der Hauptwohnsitz muss mit der Veräußerung oder grundsätzlich spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden. Steht bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits fest und der neue Hauptwohnsitz ist noch nicht bezugsfertig (insbesondere aufgrund von Umständen, die nicht in der Einflussphäre des Veräußerers liegen), kann die Toleranzfrist im Einzelfall auch über ein Jahr hinausgehen (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).“

In der zitierten Entscheidung (Ro 2015/15/0006) hat der VwGH Folgendes ausgeführt:

*„Der gegenständliche Fall betrifft die Aufgabe des Hauptwohnsitzes NACH der Veräußerung. Die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes kann durch Anmietung (und Ausstattung) einer Wohnung, durch Erwerb eines bezugsfertigen Eigenheims bzw. einer Eigentumswohnung, eines für Zwecke des Steuerpflichtigen zu adaptierenden Eigenheimes bzw. einer Eigentumswohnung oder wie im Streitfall durch den Erwerb einer Liegenschaft, mit der Absicht, darauf ein Eigenheim zu errichten, erfolgen. Um dem erklärten Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung gerecht zu werden, wird dem Veräußerer für die Adaptierung bzw. Errichtung des neuen Hauptwohnsitzes eine angemessene Frist einzuräumen sein. Steht bei der Veräußerung die Absicht, den Hauptwohnsitz zu wechseln, bereits fest, kommt dem Veräußerer für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes eine den Umständen des Einzelfalles nach angemessene Frist zu. **Diese kann, wenn die Beschaffung des neuen Hauptwohnsitzes eine längere Zeit in Anspruch nimmt, durchaus über ein Jahr hinausgehen.** Gegebenenfalls kann bei der bescheidmäßigen Steuerfestsetzung mit Bescheiden nach § 200 BAO vorgegangen werden.“*

Gegenständlich liegt eindeutig ein besonderer Einzelfall vor, für den eine längere Toleranzfrist als ein Jahr für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes angemessen ist.

Es liegt im Interesse eines Bauträgers eine längere Leerstehung von Abbruchgebäuden und einen unbehandelten Bewuchs der Freiflächen möglichst zu vermeiden, weshalb im Vertrag die Übergabe erst mit dem Zeitpunkt des wahrscheinlichen Baubeginns vereinbart wurde. Andererseits erfordert es auch wesentliche mehr Zeit, für ein landwirtschaftliches Anwesen (mit Wohn- und notwendigen Betriebsgebäuden) in einer wirtschaftlichen Entfernung zu den vorhandenen Anbauflächen ein geeignetes Ersatzquartier zu finden oder zu schaffen.

Unter diesen Aspekten wird vom BFG eine Aufgabe des Hauptwohnsitzes durch den Bf. im Laufe des Jahres 2020 jedenfalls für rechtzeitig erachtet, um dieses Kriterium der Hauptwohnsitzbefreiung zu erfüllen. Auch das für die Begründung des neuen Wohn- und Betriebssitzes maßgebende Geschehen ist vom FA für die rechtliche Beurteilung einer angemessenen Toleranzfrist zu erheben.

Aus den genannten Gründen war der angefochtene Einkommensteuerbescheid unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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. Der Beschluss folgt der ständigen Rechtsprechung des VwGH, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 22. Juni 2020