

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri1 als Vorsitzenden, den Richter Ri2 als beisitzenden Richter sowie die fachkundigen Laienrichter LaienRi1 und LaienRi2 über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch STB, Adr2, vom 12. April 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 10. März 2017, dieses vertreten durch HR Dr. Amtsvertr, betreffend Einkommensteuer 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Juni 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin FOI SF zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die in der Beschwerdevorentscheidung vom 17. Juli 2017 ausgewiesene Steuerbemessungsgrundlage und sowie die daraus resultierende Abgabenhöhe bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 02.10.2013 veräußerte der Beschwerdeführer (Bf) die ihm gehörige Liegenschaft EZ 1, KG X mit dem Grundstück Nr. 2 im Ausmaß von 2.144 m² um einen Kaufpreis iHv € 660.000.-. Der Bf hatte diese Liegenschaft am 12.08.2004 zu einem Kaufpreis von € 400.000,- erworben. Das am Grundstück befindliche Wohnhaus mit der topografischen Bezeichnung "WegNr1" diente dem Bf und seiner Familie laut Melderegister in der Zeit zwischen dem 14.12.2004 und dem 03.03.2014 als Hauptwohnsitz.

Im Zuge der Ermittlung der Immobilienertragsteuer beließ das Finanzamt jenen Teil des Veräußerungserlöses, welcher auf eine Grundstücksfläche von 1.000 m² entfiel, steuerfrei. Der auf den darüber hinausgehenden Grundstücksanteil (1.144 m²) entfallende Teil des Veräußerungsgewinnes wurde im Schätzungswege mit € 28.600,- festgesetzt und als steuerpflichtig behandelt.

Der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassene **Einkommensteuerbescheid**, in welchem die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz 25% des Veräußerungsgewinnes) mit € 7.150,- festgesetzt wurde, trägt folgende Begründung:

„ ... Die Hauptwohnsitzbefreiung stellt grundsätzlich eine Gebäudebefreiung dar, wobei auch der Grund und Boden insoweit einbezogen wird, als der Grund und Boden der Nutzung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies ist bei Grundstücksflächen bis 1000 m² - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist daher der 1000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig. Die Wertsteigerung für den Grund und Boden wird mit € 25,00 geschätzt. Es ergeben sich daher Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerung von € 28.600,00.“

Mit der am 17.04.2017 datierten **Beschwerde** beehrte der Bf die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013.

In der Bescheidbegründung wurde sachverhaltsbezogen ausgeführt, dass die nämliche Liegenschaft, welche mit Kaufvertrag vom 12.08.2004 um rd. € 430.000,- angeschafft worden sei, grundbücherlich wie folgt eingetragen sei:

G	BA (Nutzung)	Fläche	GSt-Adresse
2	Grundstücksfläche	2144	
	Baufläche (10)	244	
	Gärten (10)	1900	WegNr1

Der Bf führte L. aus, dass das angeschaffte Wohnhaus umfangreich saniert worden sei. Die Investitionen hätten zwischen € 150.000,- und € 200.000,- betragen. Das Gebäude habe dem Bf und seiner Familie bis zum Verkauf der Liegenschaft durchgehend als Hauptwohnsitz gedient.

Aufgrund dieser Tatsache sei die Befreiung für die Veräußerung von Eigenheimen gemäß § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG 1988 idF BGBl I Nr. 112/2012 grundsätzlich anwendbar. Streit bestehe darüber, ob der gesamte Veräußerungserlös steuerfrei bleiben könne oder ob der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerverfange sei.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO habe ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Im gegenständlichen Fall stelle der Begründungstext des bekämpften Bescheides lediglich eine Wiedergabe der Rz 6334 EStR dar, wobei die in den Richtlinien gezogene Schlussfolgerung, wonach Grundstücksflächen bis 1.000 m² jedenfalls befreit seien und daher bei größeren Grundstücken der 1.000 m² übersteigende Teil nicht unter die Hauptwohnsitzbefreiung falle, nicht nachvollziehbar sei. Die Verwendung des Wortes „jedenfalls“ indiziere, dass bei Grundstücksflächen bis 1.000 m² die Befreiungsbestimmung in jedem Fall anzuwenden sei.

Daraus die Schlussfolgerung zu ziehen, dass daher bei 1.000 m² übersteigenden Flächen die Befreiungsbestimmung nicht gänzlich anzuwenden sei, widerspreche den Denkgesetzen. Wenn alle Grundstücke die Gesamtmenge bilden würden und die Befreiungsbestimmung jedenfalls auf die Teilmenge der Grundstücke, die bis 1.000 m² groß seien, angewendet werden könne, heiße dies nicht, dass die Bestimmung nicht auch auf die Grundstücke anwendbar sei, die zur Gesamtmenge, aber nicht zur Teilmenge gehörten. Der von der Behörde gezogene Schluss sei demnach ein klassischer Fehlschluss.

Im Übrigen enthalte die Begründung des Bescheides unter anderem die Mitteilung, dass eine Schätzung der Besteuerungsgrundlage behördenseits vorgenommen worden sei; eine derartige sei allerdings weder beschrieben noch begründet worden und basiere vermutlich auch auf falschen Anschaffungskosten.

Zur rechtlichen Thematik führte der Bf ins Treffen, die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 normiere, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988) von der Besteuerung ausgenommen seien. Aufgrund dieser Bestimmung sei vorab zu prüfen, ob die Liegenschaft ein „Eigenheim“ iSd § 18 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988 samt Grund und Boden darstelle. Nach der Bestimmung des § 18 leg. cit. sei ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn zumindest zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken diene. Gemäß den Erläuterungen zur Regierungsvorlage soll lediglich der Anteil am Grund und Boden von der Befreiung erfasst sein, der üblicherweise als Bauplatz benötigt werde. Die vom Finanzamt angewendete Rz 6634 der EStR definiere einen üblicherweise benötigten Bauplatz wohl in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH zur GrESt als Grundstück mit einer Größe von maximal 1.000 m². Eine derartige Auslegung sei allerdings nicht zwingend. Wenn das EStG 1988 den Begriff „Eigenheim samt Grund und Boden“ verwende, so könne daraus auf keine starre Größenbeschränkung des Grund und Bodens geschlossen werden, zumal für die ortsübliche Größe des Bauplatzes zahlreiche vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Faktoren wie etwa Ausmaß und Lage des Grundstücks, der vorgeschriebene Abstand zur Straße und zu den Nachbarn, die tatsächlichen Bebauungsmöglichkeiten, die ortsübliche Bebauungsdichte, die Eingliederung in das Ortsbild, etc. maßgeblich seien.

Die gegenständliche Liegenschaft stelle ein rechteckiges Grundstück dar, dessen Längsseite steil in Richtung X See abfalle und welches sich in einem Siedlungsverband befinde.

Das Grundstück sei – wie auch die Nachbargrundstücke – von der bergseitig gelegenen Straße erreichbar. Die Zufahrt zum Grundstück führe von dieser Straße ebenfalls steil abfallend auf einen Vorplatz mit Garage. Etwa 10 m von der oberen Grundstücksgrenze entfernt beginne das Wohnhaus, welches sich zumindest über 2/3 der Grundstücksbreite ausbreite. Das Wohnhaus werde ebenerdig betreten; talseitig ist das Keller- bzw. Untergeschoss ebenfalls ebenerdig begehbar. Dieses Faktum lasse einen Rückschluss auf die Steilheit des Geländes zu. Die Fläche ab dem talseitigen Hausende sei weiter steil abfallend und praktisch unbebaubar bzw. lediglich

als Garten benützbar. Dieser im Grundbuch als Garten bezeichnete Grundstücksteil sei auch stets als solcher benützt worden.

Die vorliegende Bebauung des Grundstückes sei durchaus üblich; auch die seitlich angrenzenden Nachbarn würden über ähnlich große Grundstücke mit einer ähnlichen Gebäudeanordnung und ähnlichen Gartenflächen verfügen.

Eine sich allein an der absoluten Grundstücksgröße orientierende Abgrenzung sei jedenfalls unsachlich, zumal sie den Verkaufserlös von Gebäuden in einem Raum mit geringerer Bebauungsdichte und ortsüblich größeren Grundstücksflächen zu einem größeren Teil erfassen würde als dies bei der Veräußerung von Gebäuden in Gebieten mit einer hohen Bebauungsdichte der Fall wäre.

Die Bestimmung des § 30 EStG sehe weder eine Beschränkung der Wohnfläche des Eigenheimes noch eine solche des Verkaufspreises vor. Würde man der belangten Behörde in Bezug auf die Größenbeschränkung folgen, so würde dies zu sachlich ungerechtfertigten Unterschieden führen. Ein derartiges Ergebnis könne dem Gesetzgeber ob der daraus resultierenden Verfassungswidrigkeit der Gesetzesbestimmung nicht unterstellt werden.

Bei Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung sei lediglich darauf abzustellen, ob die Grundstücksfläche – in welchem Ausmaß auch immer – als zum Eigenheim gehörige Grundstücksfläche zu qualifizieren sei. In Beurteilung dieser Frage sei nur die tatsächliche Nutzung maßgeblich; diese sei im gegenständlichen Fall die Nutzung als zum Wohnhaus gehöriger Garten gewesen. Aufgrund dieser Rechtsansicht sei die Hauptwohnsitzbefreiung auf das Veräußerungsgeschäft vollumfänglich anzuwenden. Das Gesetz selbst würde keine größenmäßige oder betragsmäßige Beschränkung des Begriffes „Eigenheim“ enthalten.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 17.07.2017 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise Folge und änderte die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz 25%) auf € 6.296,00 ab. In der Bescheidbegründung führte die Behörde aus:

"Gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind von der Besteuerung Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Zur Begriffsbestimmung des Eigenheimes knüpft das Gesetz an die Definition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 an. Danach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

Der unbestimmte Begriff des Eigenheims „samt Grund und Boden“ bedarf der Auslegung. Nach den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausgeführt, dass die Steuerbefreiung auch für den „Grundanteil bzw. den Grund gelte, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (621 BlgNR 17.GP, 82).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, ist die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Nur in dem Ausmaß erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten Grund und Boden. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung.

Nach der Verkehrsauffassung ist jedoch eine Grundstücksfläche, welche 1.000 m² übersteigt, üblicherweise nicht als Bauplatz erforderlich.

Die Beschwerde wird daher insoweit als unbegründet abgewiesen.

Bei der Schätzung des Überschusses (Gewinns), welcher auf die 1.000 m² übersteigende Grundstücksfläche entfällt, nämlich 1.144 m², wird der Beschwerde jedoch teilweise stattgegeben und die Bemessungsgrundlage für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen mit 25.184 Euro geschätzt.

Diese Schätzung stützt sich auf den BMF-Erlass vom 12. Mai 2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016, BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (BMF-Info StRefG 2015/16), Punkt 1.2.1, wonach der Grundanteil mit 20% des Verkaufserlöses und mit 20 % der seinerzeitigen Anschaffungskosten geschätzt werden kann.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

660.000 € Verkaufserlös 2013, davon 20 % Grund und Boden = 132.000 €

132.000 Euro Verkaufserlös Grund und Boden dividiert durch $2.144 \text{ m}^2 \times 1.144 \text{ m}^2 = 70.432 \text{ €}$

400.000 € Anschaffungskosten 2004 plus 24.000,- Anschaffungsnebenkosten (mit 6 % geschätzt) = 424.000 € seinerzeitige Anschaffungskosten, davon 20 % Grund und Boden = 84.800 € dividiert durch $2.144 \text{ m}^2 \times 1.144 \text{ m}^2 = 45.248 \text{ €}$

Veräußerungserlös Grund und Boden (für 1.144 m²) minus Anschaffungskosten Grund und Boden (für 1.144 m²) ergibt die Bemessungsgrundlage von 25.184 €.

25.184 € Bemessungsgrundlage, davon 25 % besonderer Steuersatz ergibt die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 6.296 Euro laut Beschwerdeentscheidung vom 17.7.2017.

Eine Verprobung der 25.184 € Bemessungsgrundlage führt zu folgendem Ergebnis:
25.184 € Grundstücksgewinn für 1.144 m², somit 47.198 € für 2.144 m² Gesamtfläche;
Sanierungskosten für das Gebäude 188.800 € (geschätzt), die vom Käufer abgegolten wurden.
47.198,-- für Grund und Boden plus 188.800,-- für das Gebäude ergibt die Differenz von 236.000 € zu den seinerzeitigen Anschaffungskosten.

Im Übrigen wird auf die Ihnen am 6. Juli 2017 per E-Mail übermittelte Preisentwicklung für Baulandgrundstücke in X in den Jahren 2004 - 2013 vom ZT Datenforum Graz verwiesen. Daraus ergibt sich, dass die Grundstückspreise in X jährlich um durchschnittlich 7,79 % gestiegen sind (wenngleich mit starken Abweichungen im jeweiligen Einzelfall), über 9 Jahre somit um 70%".

Mit Eingabe vom 26.7.2017 beantragte der Bf die **Vorlage** seines Rechtsmittels an das BFG.

In dem seitens der belangten Behörde zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakt befinden sich ua. nachstehende verfahrensrelevante E-Mails:

a) E-Mail Finanzamt an ehemaligen stl. Vertreter vom 06.06.2017

Darin führte der Amtsvertreter wörtlich aus:

"Wie soeben mit Ihnen telefonisch besprochen, übermittle ich Ihnen im Anhang zwei Beiträge in Fachzeitschriften, die nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, ergangen sind, und zwar Zorn Nikolaus, VwGH zur 1.000 m²-Grenze bei der Hauptwohnsitzbefreiung, in RdW 5a/2017, Art.Nr. 258 (RdW 2017/528) und Wisiak Barbara: Veräußerung von Eigenheimen „samt Grund und Boden“, BFG Journal Mai 2017, S 176 ff.

Zorn (Senatspräsident des VwGH) führt in seinem Beitrag wörtlich aus:

Aus dem Erkenntnis ergibt sich: Die Hauptwohnsitzbefreiung beinhaltet, was die befreite Grundstücksfläche anlangt, eine Limitierung. Neben der Fläche, auf welcher das Gebäude errichtet ist, erfasst die Befreiung so viel an das Gebäude umgebender Fläche, als üblicherweise (nach der Verkehrsauffassung) wohl unter Einbeziehung der örtlichen Bauvorschriften) als Bauplatz erforderlich ist. Das werden aber wohl keinesfalls mehr 1.000 m² sein.

Auch Wisiak (Richterin des BFG) kommt in ihrem Beitrag zu folgendem Schluss:

Der VwGH hat entschieden, dass nur jener Grund und Boden von der Hauptwohnsitzbegünstigung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 betroffen ist, der nach der Verkehrsauffassung üblicherweise erforderlich ist. Im Hinblick auf die damit verbundenen

Auslegungsschwierigkeiten scheinen Abgabepflichtige angesichts dieser Unsicherheiten „auf der sicheren Seite“ zu sein, wenn sie, den – bis dato unveränderten – EStR 2000 folgend, Grundstücksveräußerungen bis zu einem Ausmaß von 1.000 m² unbesteuert lassen.

Aufgrund der Rechtsprechung des VwGH beabsichtigt das Finanzamt Spittal Villach an der bisherigen Verwaltungspraxis festzuhalten und die Hauptwohnsitzbefreiung auch im Beschwerdefall nur für eine Grundstücksfläche von 1.000 m² zu gewähren.

Unter Bezugnahme auf den BMF-Erlass vom 12. Mai 2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016, BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (BMF-Info StRefG 2015/16), Punkt 1.2.1, beabsichtigt das Finanzamt, den Grundanteil mit 20 % des Verkaufserlöses und mit 20 % der seinerzeitigen Anschaffungskosten zu schätzen, wobei 1.000 m² steuerfrei bleiben und 1.144 m² steuerpflichtig sind.

Unter der Annahme von 6 % Anschaffungsnebenkosten würde dies eine Bemessungsgrundlage von 25.184,-- Euro (bisher 28.600 Euro) bzw. eine Steuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von 6.296,-- Euro (bisher 7.150 Euro) ergeben.

Sollten Sie der vorgeschlagenen Schätzungsmethode zustimmen, ersuche ich Sie, das Beschwerdebegehren entsprechend einzuschränken."

b) Replik des Bf vom 05.07.2017

Mit dieser E-Mail entgegnete der Bf in Beantwortung des Vorhaltes der belangten Behörde wie folgt:

*"Ich darf auf Ihr Email vom 06.06.2017 in Sachen Beschwerde Bf — StNr. 61 ***BF1StNr1*** zurückkommen und nach Besprechung mit Herrn Bf folgenden Lösungsvorschlag unterbreiten:*

Grundsätzliche Überlegung:

Der VwGH vertritt in seinem Erkenntnis vom 29.03.2017 zur Hauptwohnsitzbefreiung die Ansicht, dass sich die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG lediglich auf den Grund und Boden eines bebauten Grundstücks erstreckt, der nach der Verkehrsauffassung einem üblicherweise als Bauplatz erforderlichen Grundstück entspricht. Es wäre daher festzustellen, wie groß eine solche Baufläche tatsächlich im konkreten Fall des Beschwerdeführers sein sollte, was die Sache sicher nicht vereinfacht.

Ich habe eine kurze Analyse der an das gegenständliche Grundstück EZ 1 angrenzenden Grundstücke (EZ 3, EZ 4, EZ 5) vorgenommen und komme zu dem Schluss, dass bei diesen Grundstücken ähnliche Flächen und ein ähnliches Verhältnis Baufläche zu Grundstücksfläche besteht. Man könnte also aufgrund dieses Vergleiches die Ansicht vertreten, dass es sich bei der

in Rede stehenden Gesamtfläche um einen nach der der Verkehrsauffassung üblichen Bauplatz handelt.

Bleibt man hingegen beim Ansatz, dass ein nach der Verkehrsauffassung üblicher Bauplatz das Ausmaß von 1.000 m² nicht übersteigen kann, dann stellt sich die Frage, wie ein die 1.000 m² - Fläche übersteigender Grundteil zu bewerten ist; und zwar für Zwecke der ImmoEST zum Anschaffungszeitpunkt und zum Veräußerungszeitpunkt.

Im Rahmen dieser Schätzung sind wohl lediglich die historischen Anschaffungskosten und der Verkaufspreis gewiss. Die historischen Anschaffungskosten betrugen inkl. Nebenkosten EUR 440.000, der Verkaufserlös EUR 660.000. Weiters wurden in den Jahren der Nutzung als Hauptwohnsitz rd. 150.000 bis 200.000 EUR in Verbesserungen des Wohnhauses investiert.

Geht man zum Zeitpunkt der Anschaffung von einem gesamten Grundanteil von 20% der Anschaffungskosten aus, dann ergibt das für den gesamten Grund und Boden einen Anteil an der Anschaffungskosten in Höhe von EUR 88.000. Dieser Betrag wäre in der Folge zu teilen in den Anteil, der auf die übliche Baufläche (Annahme 1.000 m²) entfällt und die restliche Grundstücksfläche. Nimmt man für den Baugrund einen Wert (angeboten werden derzeit Baugründe in X zwischen EUR 100 und EUR 240 pro m²) von EUR 90 pro m² (dabei ist ein Bebauungsabschlag bereits berücksichtigt), dann ergibt sich für 1.000 m² bereits ein Wert in Höhe von EUR 90.000.

Diese Rechnung lässt den Schluss zu, dass bei der Anschaffung der wie auch in der Beschwerde ausgeführt nicht bzw. praktisch nicht nutzbare Teil des Grundstücks (aufgrund der mangelnden Aufschließungsmöglichkeit) nicht bewertet wurde bzw. mit einem zu vernachlässigenden Grünlandpreis angesetzt wurde.

Diese für uns plausible Aussage könnte allerdings lediglich durch ein Sachverständigengutachten belegt werden.

Aus ökonomische Überlegungen (Vermeidung von Sachverständigen- und anderen Rechtskosten bzw. zur Erlangung von Rechtssicherheit) wäre Herr Bf mit folgender Lösung, die zwar sachlich stark vereinfachend ist, aber auch durch die Erlasslage gedeckt scheint (Grundanteil lt. VO, Schätzung der anteiligen Anschaffungskosten der steuerhängigen Fläche nach § 184 BAO aufgrund des VPI = nachvollziehbare Schätzmethode, die auch wie unten dargestellt nach steuerlichen Grundsätzen plausibilisierbar ist) einverstanden:

Wie von Ihnen vorgeschlagen wird der Grundanteil mit 20% (lt. VO) angenommen und aliquotiert in einen Teil von 1.000 m² steuerbefreit und 1.144 m² steuerpflichtig.

Ausgehend vom Verkaufspreis (660.000) ergibt sich damit ein Anteil von Grund und Boden in Höhe von EUR 132.000. Dieser Wert wird unter Anwendung des VPI 2000 auf den Anschaffungszeitpunkt zurückgerechnet.

8/2004 betrug der VPI 2000 108,5; 10/2013 131,3, sodass sich eine Wertsteigerung nach VPI in Höhe von 21% ergab.

Zurückgerechnet ergibt sich damit ein Grundanteil zum Zeitpunkt der Anschaffung in Höhe von insgesamt EUR 109.000 und damit eine Wertsteigerung von EUR 22.900 für den gesamten Grund und Boden in den Jahren 2004 bis 2013.

Die Steuerbemessungsgrundlage beträgt folglich EUR 12.200 (1144/2144-stel), wovon ImmoEst zu berechnen wäre. Dieser Ansatz kann insoweit auch plausibilisiert werden, als unter den obigen Annahmen im Jahr 2004 (Anschaffungszeitpunkt) auf das damals vernachlässigte Gebäude ein Wert von rd. 331.000 EUR entfiel. Zum Zeitpunkt des Verkaufs betrug dann der Gebäudeanteil rd. 528.000 EUR. Rechnet man diesen Wert auf den Anschaffungszeitpunkt wieder zurück, dann ergibt sich ein Wert von EUR 436.000, also im rd. 105.000 EUR mehr, als die Anschaffungskosten betrugen. Diese Differenz ist durch die anschaffungsnahen Investitionen in Höhe von 150.000 bis 200.000 einerseits und durch eine angenommene Wertminderung durch Abnutzung ($9 \cdot 1,5\% = \text{rd. } 60.000$) erklärbar.

Ich glaube, dass wir hier einen nachvollziehbaren Vorschlag unterbreitet haben, der zwar von Ihrer Überlegung abweicht, bei Ihrer Überlegung blieben aber die anschaffungsnahen Investitionen gänzlich unberücksichtigt."

c) E-Mail Finanzamt an Bf vom 06.07.2017

Der Amtsvertreter brachte darin dem Bf nachstehendes zur Kenntnis:

"Im Anhang übermittle ich Ihnen die Preisentwicklung für Baulandgrundstücke in X (Auswertung von Kaufverträgen) in den Jahren 2004 - 2013, die ich heute erhalten habe. Daraus ergibt sich, dass die Grundstückspreise in X jährlich um 7,79 % gestiegen sind, über 9 Jahre somit um 70 %.

In Ihrem E-Mail vom 5. Juli 2017 betreffend die Beschwerde Bf - St.Nr. 61 ***BF1StNr1*** gehen Sie von einer Wertsteigerung der Grundstücke von nur 21 % (auf Basis des VPI 2000) aus.

Im Lichte dessen erscheint die vom Finanzamt bisher vorgenommene Schätzung der Wertsteigerung des 1.000 m² übersteigenden Grund und Bodens mit 28.600 Euro keinesfalls überhöht.

Wenn Sie Fragen zur Interpretation der Statistik im Anhang haben, können Sie sich gerne an den Geschäftsführer des ZT Datenforums DI L. (Handy: 123) wenden, der die Daten Frau DI W vom bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung zur Verfügung gestellt hat."

d) Replik des Bf vom 06.07.2017

Wörtlich wendet der Bf ein:

"Danke für die Übermittlung der Statistik. Ich habe mit Herrn DI L. telefoniert.

Dieser teilte mir mit, dass es sich bei den Werten jeweils nur um Baugrundverkäufe (Anmerkung: Im gegenständlichen Fall handelt es sich um ein bebautes steil abfallendes Grundstück mit einem in Rede stehenden Grundstücksteil, der ohne Abbruch des Wohnhauses mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand nicht bebaubar ist!) handelte und zwar in unterschiedlichsten Lagen und Grundstücksbeschaffenheiten.

Das erklärt auch die hohe Standardabweichung und den hohen Variationskoeffizienten.

Auch ist der Durchschnittspreis, dessen Steigerung Sie schließlich heranziehen wohl kein geeigneter Maßstab, da dieser aufgrund der hohen Abweichungen 2005 +50%, 2006 -22%, 2007 +14%, 2008 +-0%, 2009 +13%, 2010 -11%, 2011 +25%, 2013 +22% keine statistisch fundierte Aussage zulässt.

Dass wie nun mehrfach ausgeführt für Bauzwecke nicht geeigneter Grund und Boden sich in neun Jahren wertmäßig verdoppelt haben soll, ist ebenfalls sicher nicht plausibel.

Damit sehe ich Ihre Schätzung sehr wohl überhöht."

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde dem Bf Gelegenheit gegeben, dem BFG ein fundiertes Sachverständigengutachten über den Wert der Liegenschaft vorzulegen. Dem Bf wurde zudem aufgetragen den Nachweis darüber zu führen, welche Investitionen in das erworbene Gebäude getätigt worden sowie welche Kosten hierfür anerlaufen sind.

Der Bf gab im Zuge des Verfahrens vor dem BFG mit Email vom 28.02.2020 in einer Aufstellung jene Investitionen bekannt, die er - vorwiegend in den Jahren 2004 und 2005 - getätigt hatte. Ein belegmäßiger Nachweis hierüber wurde nicht erbracht. Ein Gutachten betreffend den Wert der Liegenschaft bzw. dessen Wertsteigerung im Blickwinkel der Aufteilung von GuB /Gebäude wurde nicht vorgelegt.

Aktenkundig ist zudem eine **E-Mail der steuerlichen Vertretung** an den Amtsvertreter vom 28.02.2020, aus welcher hervorgeht, dass die in der Beschwerdeentscheidung vorgenommene Ermittlung der Bemessungsgrundlage zur ImmoESt die Wirkung habe, dass der erzielte Überschuss aus der Liegenschaftsveräußerung zur Gänze dem GuB zugerechnet werde. Einerseits würden Instandsetzungsaufwand in Höhe von € 188.800 überhaupt nicht in Ansatz gebracht werden, andererseits würden bei der Verprobung die Gebäudekosten ohne anteiligen Überschuss zum Ansatz gelangen. Richtig wäre es, zu den Anschaffungskosten von € 424.000 die Instandsetzungsaufwendungen iHv € 188.800 hinzuzurechnen. Dies ergäbe Anschaffungskosten in Höhe von € 612.800 und damit eine Differenz gegenüber dem erzielten Veräußerungserlös von € 47.200. Von diesen Einkünften wäre der auf GuB entfallende Anteil (20 % lt GrundanteilsV) herauszuschälen. Der sich daraus ergebende Betrag von € 9.440 würde

im Ausmaß jenes Anteiles, welcher die 1.000 m² Grenze übersteige (das sind 1.144 m²/2.144 m² = € 5.037) als Bemessungsgrundlage für die ImmoEST dienen.

Aus dem vom Gericht bei der Gemeinde X als Baubehörde erster Instanz angeforderten Bebauungsplan (idF des Gemeinderatsbeschlusses vom 22.12.2000, Zl. 031-3-textl BBP/1999) geht hervor, dass die Mindestgröße eines Baugrundstückes bei offener und halboffener Bauweise mit 500 m² festgelegt wurde (bei geschlossener Bebauung 300 m²). Aus den Erläuterungen zu dieser Verordnung ist allerdings zu entnehmen, dass bei offener und halboffener Bebauung für Wohnhäuser es von Seiten der Gemeinde als „zielführend“ erachtet werde, eine Grundstücksgröße „mit etwa 500 bis 800 m² anzustreben“.

In der am 08.06.2020 abgeführten **Senatsverhandlung** führte der Amtsvertreter aus, dass aus nunmehriger Sicht des Finanzamtes die GrundanteilV 2016 doch nicht per analogiam anwendbar sei, zumal der Wert von GuB von den tatsächlichen Verhältnissen um zumindest 50 v.H. abweiche. Eine Nichtanwendbarkeit der Verordnung ergebe sich aufgrund der Bestimmung des § 3 Abs. 2. Das Finanzamt habe den Veräußerungsgewinn daher im Schätzungswege neu ausgemittelt. Für das Jahr 2004 habe es als Wertansatz für GuB 75 €/m² (Mittelwert laut Mitteilung der ZT Datenforum Graz), für 2013 110 €/m² in Ansatz gebracht. Auch der letztgenannte Wertansatz orientierte sich an der Mitteilung des ZT Datenforum Graz. Beide Ansätze würden ohnedies im unteren Bereich angesiedelt sein; die Zeitschrift „Gewinn“ etwa weise für 2013 einen Bodenwert für Bauland in der Gemeinde X von € 100 bis € 160/m² aus. Nach der vom Finanzamt angezogenen neuerlichen Schätzung würde für das Jahr 2004 der Wert von GuB € 160.000, jener für Gebäude € 270.000 betragen. Das Finanzamt habe bei seiner Schätzung die Investitionen in das Gebäude iHv € 188.000 um die AfA (13,5 %) vermindert. Die um die Abschreibung bereinigten Investitionen habe die Behörde den Anschaffungskosten von € 270.000 hinzugerechnet, sodass der geschätzte Gebäudewert im Zeitpunkt der Veräußerung rund € 425.000 betrage.

Die Wertsteigerung jenes Grundstücksteiles, welches auf den Flächenanteil von 1.144 m² entfalle, werde vom Finanzamt mit rund € 40.000 ermittelt (€ 235.000 minus € 160.000 = 75.000/2144 × 1.144). Dieser Ansatz stelle die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer dar und werde diese im Beschwerdeverfahren vor dem BFG nunmehr auch beantragt.

Der Bf gab über Befragen durch das Gericht zu Protokoll, dass das gegenständliche Gebäude ursprünglich als Pension geführt worden sei, wobei dieses allerdings innerhalb der letzten zwölf Jahre vor Erwerb leer gestanden sei. Aus diesem Grunde habe er (Bf) auch umfangreiche Sanierungsarbeiten tätigen müssen. Das Grundstück sei von seiner Beschaffenheit her im oberen zur Zufahrtstraße gerichteten Teil (das ist jener Teil, wo auch das Gebäude situiert sei) flach und falle dann Richtung Süden hin ab. Im Anschluss an das Gebäude verlaufe die Liegenschaft auf eine Länge von ca. 12 m steil abfallend und gehe sodann wiederum in einen ca. 3 m langen Flachteil über, um dann wiederum auf eine Länge von ca. 20 m abzufallen.

Danach schließe sich ein ca. 8m langer Flachteil an. Der letzte Teil der Liegenschaft falle wiederum über eine Länge von ca. 10 m steil ab. Der flache Mittelteil der Liegenschaft werde von der Hausterrasse aus über eine Stiege erreicht. Wenn die gesamte Liegenschaft laut Kärnten-Atlas eine Länge von ca. 70 m und eine Breite ca. 30 m aufweise, so dürfte dies den wahren Verhältnissen entsprechen. Ob die gesamte Liegenschaft eine Baulandwidmung aufweise, könne er nicht dezidiert angeben. Die Parzelle selbst sei jedenfalls nur von der Zufahrtsstraße erreichbar. Die Wohnnutzfläche des Hauses betrage ca. 700 m² und verteile sich über drei Geschosse zuzüglich eines Kellergeschosses. Vom Grundstück aus habe man eine unverbaute Sicht zum X See. Die Lage des Grundstückes könne durchaus als gut bezeichnet werden.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die vom Finanzamt angewendete Methode der Wertermittlung nicht auf der Verhältnismethode, sondern auf der Differenzmethode basiere. Richtigerweise wäre vielmehr der Wert von GuB und jener des Gebäudes gesondert zu ermitteln und in Relation zu setzen gewesen. Diesbezüglich verweise er auf seine E-Mail vom 28.02.2020, wonach die Liegenschaft im Zeitpunkt ihrer Veräußerung einen durch Anschaffungskosten und getätigten Investitionen gebildeten Wert von rund € 620.000 aufweise; dies habe zur Folge, dass sich ein Veräußerungsgewinn von ca. € 40.000 (insgesamt für GuB und Gebäude) ergebe. Der Wertansatz GuB Boden sei gemäß der GrundanteilV mit 20 % zu ermitteln und danach zu aliquotieren.

Der Amtsvertreter hielt den Ausführungen der bf Partei entgegen, dass es grundsätzlich richtig sei, die Aufteilung von GuB und Gebäude nach der Verhältnismethode vorzunehmen. Tatsache sei allerdings, dass der Bf kein Schätzungsgutachten über den Wert der Liegenschaft bzw. die Aufteilung in GuB und Gebäude zur Vorlage gebracht habe. Das Finanzamt sei daher davon ausgegangen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft dem Kaufpreis entspreche. Unter diesem Aspekt sei die Differenzmethode wiederum zulässig, zumal diese zum gleichen Ergebnis führe wie die Verhältnismethode.

Der Bf replizierte, dass die Erstellung eines Sachverständigengutachtens aus seiner Sicht gar nicht mehr möglich sei. Der Gutachter müsste die Liegenschaft im Zeitpunkt ihres Erwerbes (2004) sowie im Zeitpunkt ihrer Veräußerung (2013) bewerten. Nun seien nach dem Erwerb allerdings erhebliche Sanierungsarbeiten am Gebäude erfolgt, was zur Folge habe, dass der Verkehrswert der Baulichkeit vor Durchführung der Sanierungsarbeiten nicht mehr ohne Weiteres feststellbar sei. Überdies wären die Kosten für ein Gutachten in Anbetracht des geringen Streitwertes wirtschaftlich nicht vertretbar.

Der Bf legte dem Gericht eine ergänzende Aufstellung der ihm erwachsenen Sanierungskosten (in Summe € 197.846,31) vor, welche ua. die (vom Gericht stichprobenweise überprüften) Positionen „Bm Pflanzen“, „K, Neu Installierung Sanitäreinrichtung“, „B“ etc. enthielten. Über Befragen gab der Bf zu den Positionen „B“ an, dass es sich diesbezüglich um die

Neuanschaffung einer Küche (€ 14.707,85) sowie eines Wohnzimmerbodens (€ 4.183,00) handle. Das Gericht nahm Einsicht in die bezughabenden Rechnungen.

Der Amtsvertreter entgegnete, dass die beiden letztgenannten Positionen keine Instandsetzungsaufwendungen darstellen würden.

In seinem Schlussantrag führte der Amtsvertreter aus, dass die belangte Behörde ihre in der BVE gewählte Schätzungsmethode nicht mehr aufrecht halte, da der Wert des Grundanteils laut Verordnung wegen einer Abweichung von über 50 % nicht mehr den tatsächlichen Verhältnissen entspreche. Weiters verwies der Amtsvertreter auf die Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, sowie auf die bislang zur gegenständlichen Thematik ergangene BFG-Judikatur (bspw. Gz RV/7101984/2019).

Die bf Partei führte in ihrem Schlussantrag aus, dass im gegenständlichen Fall die gesamte Grundstücksfläche von 2.144 m² als üblicher Bauplatz zu beurteilen sei; diese Beurteilung sei bereits aufgrund der unzugänglichen Lage der Liegenschaft vorzunehmen. So sei eine weitere Bebauung der Liegenschaft ob ihrer Beschaffenheit nicht möglich. Der Bf beantragte, das Gericht möge von der Festsetzung der ImmoESt Abstand nehmen, in eventu diese laut seinem Antrag vom 28.02.2020 mit € 5.037 festsetzen. Die von der belangten Behörde angestellte Berechnung erweise sich jedenfalls als unrichtig, da diese Vergleichswerte für unbebaute Baulandgrundstücke heranziehe und zudem keine Gewichtung vornehme, welche dem Umstand, dass jener die 1.000 m²-Grenze übersteigende Teil der Liegenschaft praktisch nicht bebaubar sei, Rechnung trage. Der Wert des faktisch unbebaubaren Teiles der Liegenschaft betrage im Schätzungswege ca. ein Drittel des „Normalwertes“. Das Finanzamt habe bei seiner Berechnung lediglich den Grundwert laut Statistik erhöht, nicht jedoch den Wert des Gebäudes. Der gesamte Veräußerungsgewinn betrage ca. € 38.000; nur der daraus resultierende anteilige Grundwert könne steuerverfängen sein. Die durchschnittlichen Baukosten für das Gebäude würden sich auf € 2.200/m² belaufen. Laut Grundbuchsauszug betrage die Baufläche lediglich 244 m², die restliche Fläche sei mit „Garten“ ausgewiesen.

Der Bf führte in seinem Schussantrag aus, dass er die ImmoESt gar nicht schulde, sondern hätte diese vielmehr sein vormaliger steuerlicher Vertreter, StB Dr. St, zu tragen. Dieser habe dem Vertragserrichter über Anfrage mitgeteilt, dass im gegenständlichen Fall keine ImmoESt anfallen würde.

Über die vorliegende Beschwerde hat der Senat erwogen:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ergeben sich folgende Feststellungen:

Mit Kaufvertrag vom 12.08.2004 erwarb der Bf die bebaute Liegenschaft "WegNr1" in PLZ X um einen Kaufpreis von € 400.000 zuzüglich Nebenkosten. Diese Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 02.10.2013 um € 660.000 veräußert. Die besagte Liegenschaft diene dem Bf und seiner Familie durchgehend als Hauptwohnsitz.

Der Bf nahm umfangreiche Sanierungsarbeiten am Gebäude vor, deren Wert er in der Beschwerdeeingabe mit € 150.000 bis € 200.000 bezifferte. Im Zuge der mündlichen Verhandlung legte der Bf dem Gericht eine Aufstellung über die in das Gebäude bzw. in die Liegenschaft getätigten Investitionen (Elektroinstallationen, Bepflanzung, etc.) vor und gab deren Wert mit rund € 197.800 an.

Die gesamte Liegenschaft weist laut Grundbuchstand eine Fläche von 2.144 m² auf (davon 244 m² bebaut).

Festgestellt wurde, dass die Liegenschaft, welche die Form eines Rechteckes aufweist, von der im Norden situierten Zufahrtstraße (Tiefenbacherweg) zum X See (Süden) abfällt. In diese Hanglage sind mehrere ebene Flächen eingelagert. Die Neigung des Hanges beläuft sich im nördlichen Teil der Liegenschaft auf 0% bis 20%, im mittleren und südlichen Teil beträgt diese zwischen 20% und 40% bzw. teilweise zwischen 40% bis 60% (Quelle: KAGIS, Neigungskarten). Die Liegenschaft weist einen Seeblick auf; zwischen der Liegenschaft und dem X See befinden sich lediglich zwei Waldparzellen.

Fest steht, dass die gesamte Liegenschaft laut geltendem Flächenwidmungsplan als „Bauland-Wohngebiet“ gewidmet ist (Quelle: KAGIS/Widmungen).

Die vom erkennenden Senat vorgenommene Beweiswürdigung gründet sich auf die ihm vorliegenden Urkunden sowie den Aussagen der Verfahrensparteien bzw. deren Vertreter in der mündlichen Verhandlung.

In rechtlicher Hinsicht hält der Senat fest:

Die Bestimmung des § 30 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 121/2812 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 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. (...)"

Der erkennende Senat hatte vorab zu beurteilen, ob die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 die Befreiung des Gebäudes inklusive des gesamte GuB, auf welchem sich das Wohngebäude befindet, impliziert oder aber nur für einen bestimmten Flächenteil des Grundstücks.

Das Finanzamt bringt vor, dass die Befreiung in Bezug auf den GuB einer Begrenzung unterliege und verweist dabei auf die Judikatur des BFG und VwGH sowie auf die herrschende Literaturmeinung.

Der Bf hält dem entgegen, dass aufgrund der Grundstücksbeschaffenheit vorliegendenfalls die gesamte Liegenschaft als üblicher Bauplatz zu qualifizieren sei.

Der Senat hält zu dieser Frage fest:

Der Gesetzgeber knüpft mit der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung durch das 1. StabG 2012 in Bezug auf die Hauptwohnsitzbefreiung an die bisherige Rechtslage an; aus diesem Grunde ist auch die dazu vorhandene Verwaltungspraxis nicht unbeachtlich. Die Hauptwohnsitzbefreiung ist grundsätzlich eine Gebäudebefreiung. Die Beschaffenheit und die Art der Nutzung des Gebäudes sind das wesentliche Tatbestandsmerkmal der Befreiungsbestimmung. Die Ausdehnung der Gebäudebefreiung auf den GuB hat insbesondere den Sinn und Zweck, auch den vom Gebäude eingenommenen GuB in die Steuerbefreiung einzubeziehen.

Zur Begriffsbestimmung des Eigenheimes knüpft das Gesetz an die Definition des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 an. Danach ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

Der unbestimmte Begriff des Eigenheims "*samt Grund und Boden*" bedarf der Auslegung. Nach den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8) 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 zur Regierungsvorlage 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 GuB einer Baulichkeit zuzuordnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischt genutzten Gebäudes in seinem Erkenntnis vom 18.12.2001, 98/15/0019, beurteilt. Demnach bildet bei einem bebauten

Grundstück das Gebäude mit GuB 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.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 03.05.2017, Ro 2015/15/0025, unmissverständlich ausführt, ist die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unter Bedachtnahme auf die Gesetzesmaterialien und die bislang ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofes 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". Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung.

Die Verkehrsauffassung muss dabei wohl im Sinne einer typisierenden Betrachtung für das gesamte Bundesgebiet gelten, da der VwGH es in seinem Erkenntnis Zl. Ro 2015/15/0025 abgelehnt hatte, eine Anknüpfung an das konkrete Grundstück vorzunehmen (vgl. *Wisiak*, BFG Journal, 2020, 162ff). Außerdem käme es zu mehr oder weniger willkürlichen Ergebnissen, wenn man die durchschnittliche Grundstücksgröße anhand eines Vergleiches mit der näheren oder entfernteren Umgebung ermitteln würde. Der Großteil der Wohnhäuser, der auf einem „üblichen Bauplatz“ steht, dürfte daher mit einem bis zu 1.000 m² großen Grundstück verbunden sein. Größere Grundstücke sollten die Ausnahme bilden, jedoch vorkommen, denn ansonsten hätte die Grenze keinen Sinn.

Zorn zieht aus dem VwGH-Erkenntnis Zl. Ro 2015/15/0025 in RdW 2017/258, 328 ff. folgende Schlussfolgerung:

„Die Hauptwohnsitzbefreiung beinhaltet, was die befreite Grundstücksfläche anbelangt, eine Limitierung. Neben der Fläche, auf welcher das Gebäude errichtet ist, erfasst die Befreiung so viel an das Gebäude umgebender Fläche, als üblicherweise (nach der Verkehrsauffassung, wohl unter Einbeziehung der örtlichen Bauvorschriften) als Bauplatz erforderlich ist. Das werden aber wohl keinesfalls mehr als 1000 m² sein.“

Auch das BFG hatte mehrfach entschieden, dass ein Grundstück von 1.000 m² den Vorgaben des VwGH in Ro 2015/15/00 25 entspricht (Erkenntnisse vom 10.2.2020, RV/2100879/2018; 23.12.2019, RV/7101984/2019).

Der erkennende Senat schließt sich in dieser Frage der bislang zu dieser Thematik ergangenen Judikatur des BFG an und betrachtet jenen Teil der Liegenschaft, welcher das Flächenmaß von 1.000 m² überschreitet, als nicht mehr üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich. Daher gelangt für diesen Flächenteil die Hauptwohnsitzbefreiung nicht mehr zur Anwendung.

Dass im Bereich von Großstädten infolge hoher Bebauungsdichte ein üblicher Bauplatz weit weniger als 1.000 m² betragen kann, liegt nahe, ist aber vom Gericht im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen. Anzumerken bleibt aber, dass eine nach der topographischen Lage differenzierte Betrachtung zu einer wohl unerträglichen Rechtsunsicherheit führen würde.

Der Umstand, dass die zu beurteilende Liegenschaft nicht im Stadtgebiet, sondern im ländlichen Bereich situiert ist, lässt nach Auffassung des Senates keine andere Beurteilung in Bezug auf die Einziehung einer Limitierung zu. Dies insbesondere in Ansehung der für die Marktgemeinde X geltenden Bauvorschriften (bzw. Bebauungsplanes), welche(r) den Bauwerbern eine Bauparzellen-Mindestgröße von 500 m² vorschreibt (s. § 2 BauV), allerdings eine Grundstücksgröße zwischen 500 und 800 m² empfiehlt.

Ebenso wenig ändert an dieser Beurteilung der Umstand, dass die Liegenschaft eine Hanglage aufweist. Auch eine in Hanglage befindliche Bauparzelle kann nach Auffassung des Gerichts nur bis zu einer Grundstücksgröße von maximal 1.000 m² als üblicher Bauplatz gewertet werden. Eine andere Beurteilung wäre nur dann denkbar, wenn der übersteigende Teil aufgrund spezifischer Besonderheiten (bspw. im spitzen Winkel zusammenlaufendes Restgrundstück mit Blick in einen Steinbruch) nahezu bzw. überhaupt keinen (Verkehrs-)Wert mehr aufweisen würde. Ein derartiger Umstand liegt gegenständlich keinesfalls vor. Dass im vorliegenden Fall aufgrund der faktischen Gegebenheiten der restliche Teil der Parzelle nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen bebaubar wäre, ändert nichts an der Qualifikation eines üblichen Bauplatzes in Bezug auf die Teilfläche von 1.000m². Der Bf selbst räumt ein, die strittige Liegenschaftsfläche als Garten genutzt zu haben.

Aufgrund der vorgenommenen rechtlichen Beurteilung in Bezug auf die Einziehung einer Flächenlimitierung war eine Beurteilung des Wertzuwachses jenes Liegenschaftsteiles (1.144 m²) erforderlich, welcher die Grenze von 1.000 m² übersteigt und daher nicht mehr unter die Hauptwohnsitzbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988 fällt. Diese Ausmittlung kann nur im Schätzungswege erfolgen und ist - wie alle Schätzungen - mit einem gewissen Grad an Unsicherheit behaftet.

In Bezug auf die Wertsteigerung ordnet die Bestimmung des § 30 Abs. 3 EStG 1988 in der genannten Fassung an:

„Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde

übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. (..)“

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hat die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäbe zu erfolgen. Hierzu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen GuB einerseits und der des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses). Von einer Schätzung kann nur dann abgesehen werden, wenn die Stichhaltigkeit der in einem Vertrag angeführten Kaufpreisanteile - so denn diese ausgewiesen werden - durch geeignete Unterlagen (etwa durch das Gutachten eines Sachverständigen) nachgewiesen werden kann. Selbst in einem derartigen Fall wäre aber die Behörde verpflichtet, ein Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften der §§ 166 ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen.

Die Aufteilung des Kaufpreises nach dem Sachwert der Verhältnisse liegt die Auffassung zugrunde, dass der Ertrag durch das bebaute Grundstück insgesamt erwirtschaftet wird und der Ertragswert daher wiederum nach dem Sachwertverhältnis dem Boden einerseits und dem Gebäude andererseits zuzuweisen ist. Die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von GuB der Gebäudewert als „Restgröße“ ermittelt wird, kann nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen, in denen der Wert von GuB (unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) ohne Schwierigkeiten festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche Gesamtkaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht. Treffen diese beiden Voraussetzungen nicht zu, so ist der Methode des Sachwertverhältnisses der Vorzug zu geben, wobei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von GuB aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt wird. Mit dieser Methode wird vermieden, dass das Wertverhältnis zwischen Gebäudewert und Wert von Grund und Boden in jenen Fällen unrealistisch verzerrt wird, in denen der tatsächlich erzielte Verkaufspreis vom Verkehrswert abweicht (vgl. VwGH 07.09.1990, 86/14/0084).

Im vorliegenden Fall hatte das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung eine Schätzung vorgenommen, nach welcher der Wert des GuB mit 20%, der Wert des Gebäudes mit 80 % der jeweiligen Anschaffung- bzw. Veräußerungskosten angesetzt wurden. Damit folgte das Finanzamt der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d EStG 1988 (GrundanteilV 2016), BGBl II Nr. 99/2016, obgleich die besagte Rechtsvorschrift gemäß § 4 des Verordnungstextes erst mit Datum 01.01.2016 in Kraft getreten und damit erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden ist. Gemäß dieser Verordnung ist ohne Nachweis bei Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern als Anteil von GuB 20 % auszuschneiden, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll

aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) weniger als Euro 400 beträgt. Dieser Prozentsatz erhöht sich in Gemeinden mit über 100.000 Einwohnern nach Maßgabe der in § 2 Abs. 2 der Verordnung genannten Umstände auf 30% bzw. 40 %. Fakt ist, dass die Gemeinde X (laut deren Homepage) eine Einwohnerzahl von ca. 3.500 aufweist. Ebenso beläuft sich der Quadratmeterpreis für baureife Flächen (Baugrundstücke) in der besagten Gemeinde jedenfalls auf unter € 400. So weist etwa die Zeitschrift „Gewinn“ für 2012 einen Grundstückspreis (unbebautes Bauland) in der Gemeinde X zwischen € 100 und € 160 je m² aus.

Das Vorbringen des Amtsvertreters, wonach die genannte GrundanteilV gegenständlich nicht anwendbar sei, ist insofern zutreffend, als dass dieser eine allgemein verbindliche Wirkung („erga omnes Wirkung“) für das Streitjahr mangels Rechtsbestand nicht zukommen kann (vgl. § 4 der V). Wohl aber taugt eine hilfsweise Heranziehung der Verordnung für vorhergehende Zeiträume, und zwar insbesondere dann, wenn ein fundiertes Gutachten nicht vorliegt bzw. ein solches (lt Vorbringen des Bf) infolge durchgeführter Sanierungsmaßnahmen am Objekt (möglicherweise) nicht verlässlich erstellt werden kann.

Die vom Finanzamt in der Beschwerdeverhandlung vertretene Auffassung, wonach gegenständlich die Bestimmung des § 3 Abs. 2 der besagten Verordnung die pauschale Ausscheidung von GuB gemäß § 2 ausschließe, wird vom erkennenden Gericht nicht geteilt. So lässt sich im vorliegenden Fall nicht dezidiert feststellen, dass die tatsächlichen Verhältnisse *offenkundig* erheblich, dh um zumindest 50%, von den pauschal ermittelten Wertansätzen abweichen. Eine derartige Offenkundigkeit ergibt sich weder in Bezug auf die Wertverhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbes noch hinsichtlich jener in Bezug auf die Veräußerung.

Fakt ist, dass der Bf selbst bei der Ermittlung der Wertansätze für GuB bzw. Gebäude grundsätzlich der GrundanteilV folgt und von 20% bzw. 80% des Gesamtwertes ausgeht. Nun ist es zwar zutreffend, dass sich die Liegenschaft in einer Hanglage befindet, weshalb die Nutzung der Gartenfläche eingeschränkt ist bzw. eine Vergrößerung der ebenen Flächen erst durch eine Aufschüttung bzw. Abtragung von Erdreich zu erreichen wäre. Andererseits befindet sich die Liegenschaft in einer sehr guten Lage mit freiem Blick auf den X See.

Es ist dem Gericht bekannt, dass die Immobilienpreise im letzten Jahrzehnt, insbesondere seit Auftreten der Wirtschaftskrise, eine unverhältnismäßige Steigerung erfahren haben, die weit über der allgemeinen Teuerungsrate (etwa gemäß VPI 2000) liegt. So etwa weist die im Akt einliegende vom Finanzamt in Auftrag gegebene Darstellung des ZT Datenforums Graz für das Jahr in X einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis für Bauland von € 60 aus. Im Jahre 2013 betrug der durchschnittliche Baulandpreis in der genannten Gemeinde bereits € 110. Es ist zwar zutreffend, dass diese Statistik eine hohe Standardabweichung aufweist (für 2013 betrug diese € 42,49 bei einem mittleren Wertansatz von € 104,06), dennoch lässt sich eine stark steigende Preistendenz nicht verleugnen.

Wie ausgeführt, weist die in der Zeitschrift „Gewinn“ veröffentlichte Immobilienpreisübersicht 2012 für die Gemeinde X Grundstückspreise für Baulandflächen zwischen € 100 und € 160 je m² aus.

Für das Gericht ist erkennbar, dass es in der Gemeinde X eine relativ breite Preisspanne für Baulandgrundstücke gibt. Ein wesentliches Element für den erzielbaren Preis stellt die Lage des Grundstücks dar. Der erkennende Senat erachtet es als notorisch, dass Grundstücke mit Seezugang bzw. unverbautem Seeblick in der Regel einen weitaus höheren Verkehrswert aufweisen als solche ohne diese Attribute. Im vorliegenden Fall grenzt die Liegenschaft zwar nicht unmittelbar an den X See an - diese ist vom ca. 100 m entfernt liegenden Seeufer durch eine bewaldete Fläche getrennt - und hat demzufolge auch keinen Seezugang; allerdings weist die Liegenschaft einen unverbauten Blick zum X See auf. Dass eine hohe Nachfrage an Liegenschaften mit Seeblick besteht, ist allgemein bekannt. Dass dieser werterhöhende Umstand nicht dadurch (gänzlich) egalisiert wird, dass die Liegenschaft eine Hanglage aufweist (wie im Übrigen eine Vielzahl von Liegenschaften mit ungehinderten Seeblick auch), nimmt das Gericht als gegeben an.

Der von der belangten Behörde in ihrer BVE ausgemittelte m²-Preis für GuB beträgt rd. € 61,50 (2013) bzw. rd. € 39,50 (2004), was eine Wertsteigerung von rd. 55% ergibt. Für das erkennende Gericht liegen keine Hinweise vor, die darauf schließen lassen würden, dass diese Wertansätze diametral zu den realen Werten stünden bzw. diese überschreiten würden. Dass in dem von der belangten Behörde geschätzten Ansatz sowohl werterhöhenden (Seeblick, topographische Lage) als auch wertmindernde Umstände (Hanglage) abgedeckt sind, erkennt das Gericht aus folgenden Gründen: So weist die von der belangten Behörde von der ZT Datenforum Graz eingeholte Darstellung der Preisentwicklung von Baulandflächen in X im Zeitraum 2004 einen Durchschnittspreis von € 60 m², im Jahre 2013 von € 110 m² aus, was eine Wertsteigerung von über 80% ergibt. Es ist zwar richtig, dass diese Preisentwicklung eine hohe Standardabweichung aufweist, allerdings befindet sich die hier zu beurteilende Liegenschaft in einer sehr guten örtlichen Lage und entschädigt die Hanglage durch einen unverbauten bzw. faktisch unverbaubaren Seeblick. Dass in einem derartigen Fall eine Hanglage zu keiner eklatanten Wertminderung der Liegenschaft führen kann, erweist sich nach Auffassung des Gerichtes als offenkundig; diese Annahme deckt sich auch mit allgemeinem Erfahrungsgut. Daran vermag auch der Umstand, dass die Restfläche, also der unbebaute Teil der Liegenschaft, aufgrund der topografischen Situation - so erstreckt sich das Gebäude über einen Großteil (der Bf spricht von 2/3) der Breitseite des Grundstücks - nicht bzw. wohl nur unter erschwerten Bedingungen weiter (in Massivbauweise) bebaut werden könnte, nichts zu ändern. Die Errichtung eines (massiven) Gebäudes im restlichen Teil des Gartens stünde allerdings ohnedies außerhalb der Lebenserfahrung, zumal ein derartiges Bauwerk - so denn es gemäß den baurechtlichen Bestimmungen (Geschossflächenzahl, Abstandsregelung, etc.) überhaupt bewilligungsfähig wäre - die besondere Aussicht, welche vom Altbestand auf auf den See gegeben ist, mit hoher Wahrscheinlichkeit einschränken bzw. behindern würde.

Laut Flächenwidmungsplan ist die gesamte Liegenschaft als „Bauland-Wohngebiet“ gewidmet, weshalb der Schätzung jene Preise zugrunde zu legen sind, welche für Liegenschaften dieser Widmungskategorie bezahlt werden. Wie ausgeführt, erweist sich der Umstand der Hanglage für das Gericht aufgrund der gesamten topographischen Situation als nicht derart wertmindernd, dass dieser durch den wertsteigernden Faktor des unverbauten und durch die erhöhte Lage des Gebäudes letztendlich unverbaubaren Seeblicks nicht abgedeckt werden könnte.

Zutreffend ist, dass die vom ZT Datenform Graz zur Verfügung gestellten Werte sich auf unbebautes Bauland beziehen. Der Umstand, dass die Liegenschaft bebaut ist, ist durch Ansatz eines Bebauungsabschlages zu berücksichtigen. Stellt man die Wertansätze lt ZT Datenform (€ 110 € und € 60) den in der BVE ausgewiesenen (€ 61,57 und € 39,55) gegenüber, so ergeben sich Minderungen iHv rd 44% bzw. 34%. Dass die vom Finanzamt in der BVE gewählten Wertansätze auch einen Bebauungsabschlag enthalten bzw. berücksichtigen, ist für das Gericht offensichtlich. Mangels Vorliegens einer sachverständigen Expertise lässt sich die konkrete Wertminderung für GuB infolge Bebauung nicht festmachen, allerdings geht die einschlägige Literatur von einem Abschlag von 10% bei privat bzw. 15% bis 20% bei gewerblich und industriell genutzten Liegenschaften aus (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*, 5. Aufl., S. 56). Zudem geht die GrundanteilV, welche die belangte Behörde bei der Ausmittlung der Wertansätze per analogiam heranzieht, gerade von bebauten Liegenschaften aus bzw. stellt bei der Herausschälung von GuB auf bebaute Flächen ab.

Wie ausgeführt wurde im vorliegenden Fall vom Bf kein Gutachten über die Verkehrswerte von GuB bzw. Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft (2004) bzw. im Zeitpunkt ihrer Veräußerung (2013) in Auftrag gegeben bzw. der belangten Behörde oder dem BFG vorgelegt. Nun ist es dem Gericht durchaus bewusst, dass die von der Behörde herangezogene Schätzung eine sehr grobe darstellt. Allerdings geht auch der Bf bei seiner Wertermittlung von dem in der GrundanteilV festgelegten Aufteilungsschlüssel 20:80 aus.

Was den Wert von GuB angeht, so ist festzuhalten, dass der Bf selbst in seiner Email vom 05.07.2017 von einem Verkehrswert (und zwar nach Berücksichtigung eines Bebauungsabschlages) im Veräußerungszeitpunkt in Höhe von € 90/m² ausgeht, bezieht diesen Ansatz allerdings lediglich auf die ersten 1.000 m² Fläche. Der restliche Teil der Liegenschaft (Garten) soll nach Auffassung des Bf keinen Wert repräsentieren bzw. allenfalls mit einem zu vernachlässigenden Gründlandpreis bewertet werden. Diese Auffassung wird vom erkennenden Senat - wie ausgeführt - nicht geteilt. Eine Aufsplittung des Preises von Baulandparzellen in bebaute Flächen und Gartenflächen ist nicht zulässig; eine derartige Vorgehensweise wird auch bei einem Kaufgeschäft nicht praktiziert. Wesentlich für den erzielbaren Kaufpreis bleibt neben einer Reihe von weiteren Faktoren (Lage, Aufschließung, Größe, etc.) die Widmungskategorie der Liegenschaft. Tatsache ist, dass der von Seiten der

belangten Behörde angezogen Wertansatz im Veräußerungszeitpunkt (€ 61,57/m²) ohnedies um ca. ein Drittel unter dem vom Bf selbst ausgemittelten Betrag für bebautes Bauland liegt.

Die pauschal (analog der GrundanteilV) ermittelten Gebäudekosten laut BVE belaufen sich auf € 339.200 (2004) und € 528.000 (2013). Dies ergibt einen Wertzuwachs von € 188.800. Wenn der Bf ausführt, dass er nahezu € 200.000 in die Liegenschaft investiert habe, so finden diese Investitionen jedenfalls Deckung in der ausgewiesenen Wertsteigerung. Abgesehen davon, dass etwa ein Kucheneinbau (Position B € 14.707,85) aus steuerrechtlicher Sicht gesehen keinen Instandsetzungsaufwand (also solcher, der den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder dessen Nutzungsdauer wesentlich verlängert) darstellt und daher laut gesetzlicher Vorgabe eo ipso auszuschneiden wäre, müsste der Wertzuwachs zudem um eine entsprechende Afa-Komponente (1,5% p.a.) vermindert werden. Daraus folgt, dass der vom Bf ins Treffen geführte Wertzuwachs am Gebäudes in der von der belangten Behörde in ihrer BVE angestellten schätzungsweisen Ermittlung jedenfalls Berücksichtigung findet.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass dem Gericht die von der belangten Behörde in ihrer BVE ausgewiesene Schätzung der Ansätze von GuB und Gebäude wesentlich realitätsbezogener erscheint als die vom Bf ventilieren Schätzungsarten. Diesen liegt zwar ebenso der Aufteilungsschlüssel nach der GrundanteilV (20:80) zugrunde, allerdings bilden diese den Wertzuwachs von GuB nicht in ausreichendem (den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden) Maße ab. Die vom Bf vorgeschlagene regressive Ausmittlung, welche den Wert von GuB unter Zugrundelegung des VPI 2000 vom Veräußerungspreis (und Veräußerungszeitpunkt) ausgehend rückrechnet, vermag der Steigerung des Bodenwertes zwischen 2004 und 2013 in keiner Weise Rechnung zu tragen. Diesbezüglich ist anzumerken, dass der dem VPI zugrundeliegende Warenkorb (repräsentative Auswahl von Waren und Dienstleistungen, die ein durchschnittlicher Haushalt in Österreich kauft) weder Liegenschaften noch Baukosten beinhaltet und demnach für eine wirklichkeitstreue Abbildung der Preisentwicklung von Bauland von vornherein nicht geeignet ist.

Ebenso als nicht zielführend erweist sich die im Zuge der Verhandlung beantragte Berücksichtigung sämtlicher Investitionen in die Liegenschaft in voller Höhe unter Anwendung der pauschalen Regelung der GrundanteilsV. Dieser Anwendungsfall führt zu einer überdurchschnittlichen Gewichtung der Wertsteigerung des Gebäudes zu Lasten von GuB. Abgesehen davon erfährt die Wertminderung am Gebäude selbst überhaupt keine Berücksichtigung.

Die vom Amtsvertreter in der Verhandlung aufgezeigte Schätzungsmethode wäre nach Ansicht des Senates zwar vertretbar, allerdings trägt die in der BVE gewählte Methode bestehenden Unsicherheiten in der Bewertung in großzügiger Weise Rechnung und wird daher vom erkennenden Senat als Schätzungsmethode erster Wahl herangezogen. Diese entspricht am ehesten den realen Gegebenheiten und lässt zudem ausreichend Platz für Unsicherheiten bzw. Spielräume in der Bewertung.

Dem Einwand des Bf, wonach eigentlich dessen vormaliger steuerlicher Vertreter, welcher dem Vertragsersteller die Auskunft erteilt habe, dass keine ImmoEst anfallen würde, zur Berichtigung der Steuer verhalten wäre, ist folgendes entgegenzusetzen:

Der mit der Vertragserrichtung beauftragte Parteienvertreter haften gemäß § 30c Abs. 3 erster Satz EStG 1988 grundsätzlich nur für die Entrichtung der selbstberechneten ImmoEst. Diese Haftung stellt eine reine Abfuhrhaftung dar und umfasst nicht die Berechnung der ImmoEst in objektiv richtiger Höhe. Eine Haftung (Solidarhaftung) für die Richtigkeit der ImmoEst besteht grundsätzlich gemäß § 30c Abs. 3 letzter Satz nur dann, wenn der Parteienvertreter „wider besseres Wissen“ auf Basis der vom Veräußerer vorgelegten Unterlagen und gemachten (unrichtigen oder unvollständigen) Angaben die ImmoEst selbst berechnet.

Mit der Vertragserrichtung beauftragt wurde Rechtsanwalt Dr. J. Dieser gilt als Parteienvertreter iSd § 30c Abs. 3 EStG 1988, welcher unter den genannten Voraussetzungen für die richtige Berechnung der strittigen Steuer haftet. Eine Haftung des ehemaligen steuerlichen Vertreters des Bf, StB Dr. St, auf Grundlage der Bestimmung des § 30c Abs. 3 leg. cit. kommt daher weder in abstracto noch in concreto in Betracht.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

In Bezug auf die Frage, ob bei Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung eine Limitierung jener Fläche, auf dem sich das als Hauptwohnsitz dienende Gebäude des Steuerpflichtigen befindet, vorzunehmen ist, liegt eine höchstgerichtliche Judikatur bereits vor. Die Frage, welche Grundstücksgröße als „üblicher Bauplatz“ zu qualifizieren ist, stellt keine erhebliche bzw. grundsätzliche Rechtsfrage dar, welche einer Revision zugänglich wäre. Ebenso wenig ist die vom Gericht herangezogene bzw. auf deren Richtigkeit hin überprüfte Methode der schätzungsweisen Ermittlung der Wertansätze von GuB und Gebäude revisibel.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Juni 2020