

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Ri, den Richter ***6*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***7*** und ***8*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PKF Österreicher & Partner GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 5. August 2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 26. Juli 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. März 2021 ***12***

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird geändert. Die Immobilienertragsteuer wird in Höhe von 11.550 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) beehrte im Rahmen der **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2014**, eingelangt beim Finanzamt am 28.9.2015, die Anerkennung von Krankheitskosten in Höhe von 5.820,00 € als außergewöhnliche Belastungen.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 14.12.2015** wurde der Bf. aufgefordert, Belege zu den außergewöhnlichen Belastungen nachzureichen. Hinzugefügt wurde, dass dem Finanzamt mittels einer Kontrollmitteilung eine nach dem 31.03.2012 erfolgte Grundstücksveräußerung

bekannt geworden ist. Diesbezüglich sind Nachweise zu erbringen (Kopie von Bauplan, Baubewilligung, Rechnungen, ...).

In **Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 18.01.2016** wurden die Baupläne und der Bescheid des Magistrats der Stadt Wien betreffend Baubewilligung vorgelegt. In der Baubewilligung wurde ausgeführt, dass *„nachstehende bauliche Herstellungen und Abänderungen durchzuführen sind. ... sodass nunmehr ein Einfamilienhaus, enthaltend eine Mittelwohnung und eine Garage für 2 Kraftfahrzeuge, entsteht.“* Rechnungen seien keine mehr vorhanden und das Gebäude sei im Jahr 1972 hergestellt worden.

Beigelegt wurden auch die Honorarnoten betreffend Krankheitskosten für die Anerkennung der Ausgaben als außergewöhnliche Belastungen.

Mit einem weiteren **Ersuchen um Ergänzung vom 09.02.2016** wurde dem Bf. vorgehalten, dass im gegenständlichen Fall die Befreiung für ein selbst hergestelltes Gebäude nicht greife, weil es sich nicht um eine erstmalige Errichtung eines Objektes handle. Es seien an eine Seite und die Hinterfront eines bestehenden Siedlungshauses Zubauten errichtet worden. Das Finanzamt beabsichtige gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 von dem auf das Gebäude entfallenden Verkaufserlös in Höhe von 200.000,00 € Einkünfte in Höhe von 14% (= 28.000,00 €) im Veranlagungsweg in Ansatz zu bringen und mit dem besonderen Steuersatz von 25% zu besteuern.

Beantwortet wurde dieses Ergänzungsschreiben mit Schreiben vom 23.02.2016 dahingehend, dass vom „alten Haus“ aus der Zwischenkriegszeit lediglich ein Teil des Kellers sowie zwei Mauern des Wohngeschosses weiterverwendet werden sollten. Im Zuge der Bauarbeiten habe sich die Substanz als dermaßen schlecht erwiesen, dass vom Wohngeschoß absolut nichts und vom Keller lediglich die Mauern des vorderen, straßenseitigen Raumes verwendet werden konnten. Weiters habe sich auch herausgestellt, dass die Deckenkonstruktionen (Holz und verrostete Stahlträger) in keinsten Weise mehr den Sicherheitserfordernissen entsprachen und seien daher ebenfalls zur Gänze erneuert worden. Somit seien 100% des Wohnraumes und der größte Teil des Kellers (bis auf eine Mauer) vom Bf. neu errichtet worden.

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 26.07.2016** wurden Krankheitskosten in Höhe von 1.929,00 € anerkannt, die sich jedoch steuerlich nicht auswirkten, da die Aufwendungen unter dem Selbstbehalt lagen. Weiters wurde dem Bf. eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit dem besonderen Steuersatz von 25% in Höhe von 13.300,00 € vorgeschrieben, wobei eine Immobilienveräußerungssteuer von 6.300,00 € von der Einkommensteuer abgezogen wurde.

Die Vorschreibung der Immobilienveräußerungssteuer wurde im Wesentlichen dahingehend begründet, dass gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 lediglich Einkünfte, die auf die Veräußerung eines selbst hergestellten Gebäudes entfallen, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht

zur Erzielung von Einkünften gedient haben, von der Besteuerung ausgenommen seien. Im gegenständlichen Fall liege jedoch kein selbst hergestelltes Gebäude vor, da bereits ein Wohnhaus bestanden habe. Die Befreiung stehe nur dann zu, wenn ein Veräußerer ein Gebäude selbst hergestellt habe. Dies sei dann der Fall, wenn ein Gebäude selbst errichtet werde oder wenn der Veräußerer als Errichter anzusehen sei und hinsichtlich dieser Errichtung ein ins Gewicht fallendes auch finanzielles Baurisiko trage.

Damit die Herstellerbefreiung anwendbar sei, müssen die Voraussetzungen durch den Veräußerer erfüllt sein. Die Erfüllung der Voraussetzungen nur durch den Erblasser/Geschenkgeber sei nicht ausreichend. Veräußern die Erben/Geschenknnehmer des Bauherrn das Grundstück, könne die Befreiung nicht geltend gemacht werden.

Nach dem Kaufvertrag betreffend Liegenschaft ***3*** mit der Liegenschaftsadresse ***9*** sei der Bf. zum Zeitpunkt der Bauführung lediglich zu 1/8 Eigentümer dieser Liegenschaft gewesen. Der Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 30.08.1972 betreffend „Bauliche Herstellungen und Abänderungen“ am Grundstück sei dem Bf. als Anteilseigentümer dieser Liegenschaft zugestellt worden. Auf Grund des geringen Liegenschaftsanteiles (und auch des Alters) sei allerdings davon auszugehen, dass der Bf. bei der im Jahr 1972 bewilligten Baumaßnahme kein ins Gewicht fallendes auch finanzielles Baurisiko getragen habe.

Unabhängig davon, dass im vorliegenden Fall keine Errichtung eines Gebäudes im Sinn des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vorliege, habe der Bf. bei der im Jahr 1972 bewilligten Baumaßnahme kein ins Gewicht fallendes – wie auch finanzielles – Baurisiko getragen, weswegen auch das Tatbestandsmerkmal des „selbst Herstellens“ in diesem Fall nicht vorlag.

Die Berechnung der Immobilienertragsteuer sei dergestalt vorgenommen worden, dass vom gesamten dem Bf. gehörenden Hälfteanteil betreffenden Verkaufserlös von 380.000,00 € (also inklusive des Gebäudeanteiles von 200.000,00 €) die Anschaffungskosten pauschal mit 86% des Verkaufserlöses angesetzt worden seien. Auf den pauschal ermittelten Saldo von 14% sei der besondere Steuersatz des § 30a EStG 1988 in der im Jahr 2014 geltenden Fassung von 25% anzuwenden. In Ansehung des Teilbetrages für den Hälfteanteil an Grund und Boden sei die Immobilienertragsteuer (180.000,00 € x 3,5% = 6.300,00 €) bereits entrichtet worden.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist mit Eingabe vom **04.08.2016 Beschwerde**, in der die Anerkennung der Herstellerbefreiung im Zuge des Immobilienverkaufs begehrt wurde. Begründend wurde ausgeführt: Es handle sich nicht um einen Zubau, sondern um eine Neuerrichtung des Wohnhauses. Im Zuge der Bauarbeiten habe sich die Substanz als dermaßen schlecht erwiesen, dass vom Wohngeschoß absolut nichts und vom Keller lediglich die Mauern des vorderen, straßenseitigen Raumes verwendet werden konnten. Weiters habe sich auch herausgestellt, dass die Deckenkonstruktionen (Holz und verrostete Stahlträger) in keiner Weise mehr den Sicherheitserfordernissen entsprachen und seien daher ebenfalls zur Gänze erneuert worden.

Der Bf., als Veräußerer der Liegenschaft, sei auch selbst Bauherr gewesen. Das in der Bescheidbegründung angeführte Argument, dass der Bf. kein ins Gewicht fallendes und finanzielles Baurisiko getragen habe (aufgrund seines Alters) sei nicht zutreffend. Der seinerzeitige Neubau sei ausschließlich vom Bf. und seiner Gattin finanziert worden, welche somit auch alle wirtschaftlichen und finanziellen Risiken getragen haben. Zur Finanzierung sei ein Kredit in Höhe von 100.000,00 ATS, sowie eine Wohnbauförderung des Landes Wien aufgenommen worden, welche auch zur Gänze über die Jahre aus dem laufenden Einkommen vom Bf. und seiner Gattin zurückbezahlt worden seien.

Begehrt werde die Zuerkennung der Begünstigung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 für ein selbst hergestelltes Gebäude.

Weiters wurden ein Antrag gemäß § 272 Abs. 2 Z 2 lit. a BAO auf Entscheidung durch den gesamten Senat und ein Antrag gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO vom 19.09.2016** wurde die Beschwerde hinsichtlich der Immobilienertragsteuer (Herstellerbefreiung) abgewiesen.

Mit Eingabe **vom 10.10.2016 wurde ein Vorlageantrag** gestellt, sowie die Entscheidung durch den Senat als auch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht:

Die Abgabenbehörde vermeinte aus dem Baubescheid, unter anderem an der linken Hausseite und der Hinterfront wären Zubauten errichtet worden, abzuleiten, dass keine tatsächliche Bauführung vorlag. Diese Auffassung sei schon deshalb unrichtig, da das Abgabenrecht immer im Sinne der § 21 ff BAO auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abstelle. Es sei daher unbeachtlich, welche baurechtlichen Genehmigungen oder Bewilligungen vorlagen, es sei ausschließlich auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände Rücksicht zu nehmen.

Schon alleine aus diesem Grund normiere das Abgabenrecht etwa in Randzahl 2618 der Einkommensteuerrichtlinien, dass ein abbruchreifes Gebäude dann vorliege, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll sei, saniert zu werden. Es sei daher auch unbeachtlich aus welchem Grund im Abgabenrecht ein Totalabbruch vorzunehmen ist (sei es aus technischen Gründen, sei es aus wirtschaftlichen Gründen), wenn dieser Totalabbruch vorliege, so habe dies wirtschaftlich und auch abgabenmäßig Berücksichtigung zu finden.

Im gegenständlichen Fall habe die Abgabenbehörde mit Ausnahme der Daten aus dem Bauakt in der Baubehörde keinerlei Argumente vorgebracht, aus dem sich ableiten lasse, dass die vom Bf. vorgelegten und vorgetragenen nicht stattgefunden hätten, es sei auch – eben mit Ausnahme des Bauaktes – kein Beweis darüber aufgenommen worden, in welchem Zustand sich das Haus befunden habe und warum die gesamte Substanz des Gebäudes abgetragen werden musste.

Tatsächlich sei bei den Bauarbeiten herausgekommen, dass das Gebäude aus technischen Gründen nicht mehr weiterverwendet werden könne, daher faktisch ein völliger Abbruch vorgenommen wurde und demzufolge ein Neubau vorlag.

Vorgelegt wurde auch der Bewilligungsakt aus dem Kreditakt des Bf. der damaligen Zentralsparkasse der Gemeinde Wien, die nach entsprechender Prüfung des Sachverhaltes und der vorliegenden Umstände einen Kredit für einen Rohbau eines fertiggestellten gänzlich umgebauten Gebäudes gewährt hat.

Weiters wurde der Akt der Magistratsabteilung 50 zur Wohnbauförderung vom 16.03.1977 vorgelegt, in dem durch das Amt der Wiener Landesregierung nach Befund eines amtlich bestellten Bauaufsichtsorganes bestätigt wurde, dass eine Wohnung gemäß den Bestimmungen des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 errichtet worden sei. Die gesamten Baukosten seien von der MA 50 mit 591.400,00 ATS festgestellt worden. Demzufolge sei ein Wohndarlehen als Hypothekendarlehen in Höhe von 266.100,00 ATS gewährt worden.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass es sich aufgrund der ausgebauten Quadratmeter und der insgesamt von der MA 50 festgestellten Gesamtkosten von 591.400,00 ATS wohl keinesfalls um reine „Ausbesserungsarbeiten“ handeln könne, sondern um eine völlige Neuerrichtung des Gebäudes.

Übermittelt wurde auch der Bauplan, der die Quadratmeterzahl beinhaltet, die exakt eingehalten worden seien. Angemerkt wurde, dass es sich bei den rot eingefärbten Mauern um Neubestand handle, das gelbe Mauerwerk betreffe Altsubstanz, welche planmäßig abgetragen worden sei. Einzig die grau eingezeichneten Wände sollten bestehen bleiben, was wie bereits ausgeführt, teilweise nicht möglich gewesen sei.

Vorgelegt wurde die Einzelaufstellung der Quadratmeter:

Erdgeschoß		
Schlafzimmer	14,70	
Kabinett	11,27	
Wohnzimmer	25,60	

Esszimmer	18,00	Theoretischer, bauplanmäßiger Altbestand – wurde aufgrund schlechter Substanz jedoch komplett erneuert
Vorzimmer	9,75	
Bad	3,50	
WC	2,00	
Küche	7,86	
Wohnnutzfläche gesamt	92,68	ohne Stiegenhaus

Kellergeschoß		
Garage	59,69	
Keller	16,13	tatsächlicher Altbestand – ohne Decke
Heizraum	4,80	
Kellergeschoß gesamt	80,62	

Der bauplanmäßige Altbestand der Wohnnutzfläche würde sich auf maximal 18m² bzw. 19% (Esszimmer) belaufen. Wegen der schlechten Bausubstanz (sowohl Wände als auch Decke) habe dieser Bereich nicht verwertet werden können. Einzig allein drei Wände (straßenseitig, rechts und links) hätten erhalten werden können. Der Boden habe allerdings komplett abgedichtet bzw. erneuert werden müssen.

Es wurde auch die Zusicherung des Amtes der Landesregierung sowie die Erklärung des Bf. übermittelt, wo er die damals zuständige Wohnbedarfserklärung für das Eigenheim abgegeben habe (aus dem Wohnbauförderungsakt).

Demzufolge sei es auch unstrittig, dass der Bf. gemeinsam mit seiner Gattin Ehefrau nicht nur alleiniger wirtschaftlicher Risikoträger, sondern auch Bauführer, Finanzierer und Errichter dieses Gebäude gewesen war. All dies lasse sich aus den Urkunden über die Jahre 1973 bis 1977 bzw. aus dem Personalakt im Jahre 1974 entnehmen.

Rechtlich betrachtet sei eine völlige Neukonstruktion nach Abtragung der Außenmauern vorgenommen worden; es sei eine gänzliche Neuschaffung des Wohnraumes inklusive Installations- und Elektrikerarbeiten, Dachkonstruktionen, Außenanlagen vorgenommen

worden. Das Altgebäude habe somit nach dem Umbau nicht mehr bestanden (mit Ausnahme der Kellermauern).

Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise lasse das Steuerrecht auch bei einem anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand eine allgemeine Modernisierung des Gebäudes zu Aktivierungen führen; auch der schlechte Zustand oder die Inkaufnahme des hohen Alters würden ausreichen eine entsprechende Aktivierung vornehmen zu müssen.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass im Steuerrecht (jedenfalls im betrieblichen Bereich) bei einem nachträglichen aktivierungspflichtigen Aufwand, der den Restbuchwert des Betriebsgebäudes übersteige, die Restnutzungsdauer des Gebäudes für die Gesamtinvestition neu zu schätzen sei.

Da der Wert der verbleibenden Kellermauern (welche natürlich auch ausgebessert werden mussten) nur im Promille- bzw. im einstelligen Prozentsatz der gesamten Neuerrichtungskosten stand, erschien es völlig klar, dass bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise daher jedenfalls im betrieblichen Bereich von einer Neuinvestition mit neuer Schätzung der Nutzungsdauer auszugehen sei. Diese schon für den betrieblichen Bereich geltende Regel habe daher sinngemäß auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung zu kommen, womit sich ergebe, dass die Investitionen als völlige Neuerrichtung eines Neubaus anzusehen seien und die verbleibenden Kellermauern keine eigene rechtliche Relevanz hätten.

Der Bf. habe nicht nur technisch ein neues Gebäude hergestellt, sondern auch wirtschaftlich ein Neugebäude mit damaligen behördlich festgestellten Gesamtbaukosten von 591.400,00 ATS errichtet. Hierzu sei dem Bf. eine entsprechende Wohnbauförderung durch die MA 50 in Höhe von 266.100,00 ATS gewährt worden, die keinesfalls ohne den Nachweis der entsprechenden Baukosten möglich gewesen wäre. Des Weiteren konnte aus dem Personalakt der Zentralsparkasse festgestellt werden, dass eine entsprechende Darlehensweise Mitarbeiterfinanzierung durch die Zentralsparkasse der Gemeinde Wien erfolgt sei, die ebenfalls die entsprechende Bauführung überprüft und letztlich das Personaldarlehen für Wohnbauzwecke gewährt habe.

Die vorliegende Dokumentation gegenüber der MA 50 und der Zentralsparkasse weisen nach, dass der Bf. gemeinsam mit seiner Gattin die diesbezügliche Finanzierung zur Gänze durchgeführt habe und daher alleiniger bzw. im Zusammenhang mit seiner Gattin gemeinsamer Errichter gewesen sei.

Die Voraussetzungen der Errichtung eines Eigenheims im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 würden bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorliegen. Der Bauakt bei der Baubehörde sei kein ausreichender Nachweis des Gegenteils.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Vorschreibung der Immobilienwertsteuer, da nach Ansicht des Bf. die Herstellerbefreiung vorliege.

Diese Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Beschluss vom 18.06.2020** wurde der Bf. aufgefordert folgende Fragen zu beantworten und Dokumente vorzulegen:

In Bearbeitung der Beschwerde von Herrn Bf jun. bezüglich der Vorschreibung der Immobilienwertsteuer im Veranlagungsjahr 2014 sind für die Klärung der Rechtsfrage betreffend der Herstellerbefreiung folgende Schriftstücke nachzureichen.

1. Historischer ZMR-Auszug von Herrn Bf (Bf.), geboren 00.00.0000, aus dem alle Wohnsitze seit den 70-er Jahren hervorgehen.
2. Historischer ZMR-Auszug von Frau Ehefrau, geboren 11.11.1111, aus dem alle Wohnsitze seit den 70-er Jahren hervorgehen.
3. Kaufvertrag vom 20.07.1970 betreffend die Liegenschaft ***4*** (Datum stammt aus dem im Kaufvertrag vom 06.02.2014 integrierten Grundbuchsatz, S 2 + 3)
4. Schenkungsvertrag vom 16.10.2009 betreffend die Liegenschaft ***4*** (Datum stammt aus dem im Kaufvertrag vom 06.02.2014 integrierten Grundbuchsatz, S 2 + 3)
5. Aktenkundig ist eine Seite, nämlich Seite 6, aus der hervorgeht, dass Herr Bf einen Kredit von 95.000 ATS offen hat und um die Gewährung eines Kredites von 100.000 ATS ersucht für die Fertigstellung des Hauses. Um Vorlage dieses gesamten Dokumentes wurde ersucht.

Weiters sind folgende Fragen zu beantworten:

1. Der Bescheid betreffend Baubewilligung vom 30.08.1972 erging an Bf sen., Bf jun. und Mutter? Wie waren in diesem Zeitpunkt die Eigentumsverhältnisse an dieser Liegenschaft?
2. Zu welchem Zeitpunkt ging die Liegenschaft in das jeweilige Hälfte-Eigentum von Herrn Bf jun. und seiner Gattin über?
3. An welchem/n Ort/en hatten der Bf. und seine Gattin jeweils ihren Hauptwohnsitz?
4. Für wen diente das Haus als Hauptwohnsitz?
5. Ist die Annahme richtig, dass die Wohnbedarfserklärung vom 31.10.1972, unterschrieben mit Bf, von Vater. abgegeben wurde.
6. Wo wohnte Herr Vater. bis zum Einzug in das Haus?

7. Handelt es sich bei der auf der Wohnbedarfserklärung vom 31.10.1972 angegebenen Adresse von Bf, Adresse2 um eine Eigentumswohnung oder eine Mietwohnung? Im Falle einer Eigentumswohnung: Wem gehörte sie? Im Falle einer Mietwohnung: Wann wurde der Mietvertrag aufgelöst?

In Beantwortung dieses Beschlusses wurden **mit Eingabe vom 22.07.2020** folgende Unterlagen dem Bundesfinanzgericht vorgelegt:

- Meldebestätigung Bf (Bf.)
- Meldebestätigung Ehefrau
- Meldung betreffend Änderung der Wohnadresse
- Kaufvertrag Grundstück ***3***
- Kaufvertrag Grundstück ***10***
- Schenkungsvertrag Grundstück ***3***
- Schenkungsvertrag Grundstück ***10***
- Schenkungsvertrag Grundstück 2009
- Auszüge aus dem höchstpersönlichen Personalakt Bf (Bf.)

Zu den Fragen wird folgendermaßen Stellung genommen:

In der Anlage werden die historischen Meldebestätigungen der Magistratsabteilung 62 sowie Meldebestätigungen aus dem Zentralen Melderegister übermittelt. Leider sind die daraus ersichtlichen Daten nicht korrekt geführt bzw. im Zuge der Digitalisierung die Daten offenbar fehlerhaft übernommen worden.

Tatsächlicher Hauptwohnsitz von Herrn Bf und Frau Ehefrau sei wie folgt gewesen:

- Bis 31.03.1969: Adresse1 (HWS: Herr Bf)
- 01.04.1969 - 13.12.1971: Adresse3 (Mietwohnung - HWS: Bf und Ehefrau)
- 14.12.1971 - 25.08.1975: Adresse2 (Mietwohnung - HWS: Bf. und Ehefrau)
- 26.08.1975 - 10/1985: ***9*** (formal Adresse1 - HWS: Bf. und Mutter)
- Ab 10/1985 bis heute (mit Unterbrechungen im letzten Jahrzehnt): Adresse4 (HWS: Bf. und Ehefrau)

Zur Untermauerung dieser Angaben werden die noch vorliegenden Unterlagen des damaligen Arbeitgebers (Zentralsparkasse) beigelegt. Diese lagen noch im Personalakt des Bf. auf.

In der Beilage werden der Kaufvertrag vom 20.07.1970 betreffend die Liegenschaft ***3*** übermittelt. Da es sich zum damaligen Zeitpunkt um zwei Grundstücke handelte - diese wurden zu einem späteren Zeitpunkt zusammengelegt - , wurde auch den Kaufvertrag über die Liegenschaft mit der ***10*** beigelegt. Des Weiteren die Schenkungsverträge aus dem Jahr 1971.

Angemerkt wurde, dass die Grundstücke aus steuerrechtlichen Gründen nicht von Herrn Bf jun. selbst in den 70er Jahren gekauft wurden und dies auch der Grund für die wechselseitigen Schenkungen war.

Die Eigentumsverhältnisse waren bis zum Jahr 2009 demnach 3/8 Herr Bf sen., 1/8 Herr Bf (Bf.) und 1/2 Frau Mutter.

Zudem finden Sie den Schenkungsvertrag vom 16.10.2009 betreffend die Liegenschaft ***3***. Aufgrund dieses Vertrages waren die Eigentumsverhältnisse nun 1/2 Frau Ehefrau und 1/2 Herr Bf jun.

Betreffend die Vorlage des gesamten Dokuments über die offenen Kreditverbindlichkeiten bzw. die Antragstellung eines weiteren Kredits wird mitgeteilt, dass es sich dabei um Auszüge aus dem höchstpersönlichen Personalakt der ehemaligen Zentralsparkasse handelt. Dem Bf. wurde von der heutigen Personalabteilung bestätigt, dass diese Auszüge aus einem unternehmensinternen Protokoll stammen, welches im Anschluss der Sitzungen zerschnitten wurde und dann den jeweiligen rein physischen Mitarbeiterakt beigelegt wurde. Ein Gesamtdokument gibt es demnach leider nicht mehr, sondern nur den Bf. betreffenden Passus.

Sollten dazu nähere Auskünfte gewünscht werden, steht die Personalabteilung der heutigen Bank Austria - im speziellen als Auskunftsperson Frau ***2*** gerne zur Verfügung, welche bestätigen kann, dass es sich um Kopien aus dem Personalakt des seit dem Jahr 2008 pensionierten Mitarbeiters – der Bf. - als seinerzeitig definitiv gestellten Mitarbeiter der Zentralsparkasse der Gemeinde Wien handelt.

In der Beilage werden sämtliche Protokollelemente übermittelt, welche den Bf. betreffen - dies aus den Jahren 1974, 1976 und 1979.

Der Bf. und seine Gattin seien nach Fertigstellung des Hauses ***9***, wie aus den Mitteilungen an den damaligen Arbeitgeber hervorgeht, eingezogen. Gemeldet waren dort allerdings nicht sie selbst, sondern die Eltern vom Bf. Tatsächlich lebten diese weiterhin in der Wohnung Adresse1 wo formal der Bf. und seine Gattin gemeldet blieben. Grund dafür war, dass die Gemeindewohnung nach Volljährigkeit des Sohnes von diesem übernommen werden konnte.

Nachdem die Eltern des Bf. aufgrund ihres fortgeschrittenen Alters die Wohnung aufgeben wollten - diese lag im dritten Stock des Hauses, ohne Aufzug - haben der Bf. und Frau Ehefrau das Haus in ***5*** gebaut und dieses auch bezogen. Ab diesem Zeitpunkt haben die Eltern vom Bf. tatsächlich das Haus in der ***9*** bis zu ihrem Tod bewohnt.

Der Zeitpunkt, in dem die Liegenschaft in das jeweilige Hälfte-Eigentum vom Bf. und seiner Gattin übergang, ergebe sich aus dem beiliegenden Schenkungsvertrag - also den 16.10.2009.

Zur Frage der Hauptwohnsitze sehen Sie bitte weiter oben - diese gelten sowohl für Herrn Bf als auch für seine Gattin.

Zur Frage, wem das Haus als Hauptwohnsitz diene, beziehen wir uns auf die oben beschriebenen Ausführungen.

Bei der Unterschrift auf der Wohnbedarfserklärung vom 31.10.1972 handelte es sich nicht um die Unterschrift von Herrn Bf sen. sondern um die Unterschrift vom Bf.

Wie beschrieben war Herr Bf sen. bis zum Einzug in das Haus in der Adresse1 wohnhaft.

Bei der Adresse Adresse2 handelte es sich um eine Mietwohnung. Das Mietverhältnis wurde im Jahr 1975 aufgelöst. Der Mietvertrag liegt dem Bf. leider nicht mehr vor.

Ergänzend wird angemerkt, dass sich im Vorlageantrag vom 10.10.2016 ein kleiner Fehler eingeschlichen hat. Auf Seite 3 vorletzter Absatz wurde geschrieben, dass lediglich drei Wände erhalten blieben. Tatsächlich seien es nur 2 Wände gewesen, nämlich die straßenseitige und die Wand auf der rechten Grundstückseite.

Wie aus den übermittelten Unterlagen hervorgeht, wird festgehalten, dass der Bf. und seine Gattin sämtliche Kosten für die Errichtung des Gebäudes getragen haben, auch zu 100 % die Finanzierungen - es waren mehrere Kredite - getilgt und damit auch das volle Baurisiko hatten.

Abschließend wird nochmals festgehalten, dass das Gebäude vom Bf. und seiner Gattin errichtet worden ist. Das Bauvorhaben wurde über mehrere Kredite fremdfinanziert und diese Kreditschuldigkeiten auch über Jahre zur Gänze getilgt. Darüber hinaus möchten wir anmerken, dass das Gebäude niemals zur Erzielung von Einkünften verwendet worden ist.

Mit **Beschluss vom 03.08.2020** wurde die Eingabe des Bf. vom 22.07.2020 dem Finanzamt zur Kenntnis und einer etwaigen Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 13.08.2020** brachte die Abgabenbehörde folgende Stellungnahme ein:

a.) Zu den Unterlagen betreffend den Wohnsitz des Bf.

Nach den vorgelegten Unterlagen war der Wohnsitz

- vom Bf. von 21.09.1955 bis 15.06.1990 in Adresse1
- von Ehefrau von 15.04.1975 bis 15.06.1990 in Adresse1

Unabhängig davon, dass dem Finanzamt selbstverständlich bewusst ist, dass eine polizeiliche Meldung keinen unwiderleglichen Beweis für eine tatsächlich erfolgte Wohnungsnutzung darstelle, möchte das Finanzamt doch festhalten, dass für die Unrichtigkeit dieser Meldungen seitens des Bf. keine Nachweise vorgelegt worden sind.

Die vom Bf. als Beilage 9 vorgelegten Unterlagen verweisen zwar an einer Stelle auf das anteilige Eigentum des Bf. im Ausmaß von 1/8 an einem Grundstück, dass der Bf. und dessen Gattin an dieser Adresse und gegebenenfalls ab wann dort auch tatsächlich gewohnt haben, ist aus diesen Unterlagen entgegen den Ausführungen des Bf. jedoch nicht entnehmbar.

Zu dem Vorbringen, dass die polizeilichen Meldungen „offenbar fehlerhaft übernommen worden“ wären, möchte das Finanzamt festhalten, dass mit diesem Umstand bestenfalls eine unrichtige Meldung des Bf. selbst hätte erklärt werden können, weil es insbesondere nicht abwegig ist, dass eine Person vergisst, sich zeitgerecht von einer Adresse polizeilich abzumelden, keinesfalls nachvollziehbar ist diese Argumentation allerdings in Ansehung der Gattin des Bf., die nach dem Vorbringen des Bf. selbst nie an dieser Adresse gewohnt hatte.

b.) Zu den Eigentumsverhältnissen an der Liegenschaft und der angeblichen Kostentragung des Bf.

Aus den Unterlagen ist insbesondere entnehmbar, dass

- die beschwerdegegenständliche Liegenschaft bis zur Schenkung im Jahr 2009 zum Großteil (zu 7/8) im Eigentum der Eltern des Bf. gewesen ist,
- der Einreichplan insbesondere (auch) von den Eltern des Beschwerdeführers unterfertigt worden ist und
- auch die Bescheide der Baubehörde den Vater des Beschwerdeführers als Adressat ausweisen.

Zu den „Kreditunterlagen“ des Bf. (Beilage 9 zum Schreiben vom 20.07.2020) ist festzuhalten, dass diese teilweise „Wohnungseinrichtung“ und „Einrichtungszwecke“ betreffen und zu Zeiten beantragt bzw. bewilligt worden sind, als der Bf. und dessen Gattin nach den polizeilichen Meldungen in Adresse1 (nach dem Vorbringen des Bf. selbst in der Adresse2) gewohnt haben.

Selbst für den Fall, dass ein Teil der Kredite tatsächlich für den Zubau (dazu gleich unten) und nicht etwa für eine andere Wohnung (Adresse1 oder die nach dem Vorbringen des Bf. zu dieser Zeit bewohnte Wohnung in der Adresse2) verwendet worden wäre (wobei „Wohnungseinrichtung“ und „Einrichtungszwecke“ nicht zu dem Zubau gerechnet werden können), sage dies nichts darüber aus, dass nicht die Eltern des Bf. als Mehrheitseigentümer ihrerseits den Großteil/einen Teil der Kosten für den Zubau zu dem Haus getragen haben.

c.) Zur Herstellerbefreiung

Der Bf. habe unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen entgegen seinem Vorbringen nicht nachgewiesen, dass es sich bei dem beschwerdegegenständlichen Gebäude tatsächlich um ein von ihm selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG gehandelt hat. Dies ist deswegen von Bedeutung, weil bei einer Errichtung des Gebäudes durch die Eltern des

Bf. und unter Berücksichtigung der schenkungsweise vorgenommenen Übertragung der Liegenschaft die Geltendmachung der Herstellerbefreiung für den Bf. ausgeschlossen wäre.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen die Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 umfasst nur das Gebäude, nicht jedoch den Grund und Boden.

Mit 01.04.2012 ist das 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012) in Kraft getreten. Damit hat sich die Besteuerung von Immobilienvermögen grundlegend geändert (so auch VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013). Während zuvor Immobilienveräußerungen nur im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes (im außerbetrieblichen Bereich) steuerpflichtig waren, sehen die §§ 30 ff EStG idF BGBl I 22/2012 eine zeitlich umfassende Steuerpflicht für Liegenschaftsveräußerungen vor. Es werden sogar solche Liegenschaften in die Steuerpflicht einbezogen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens gar nicht mehr steuerverfangen waren. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP) halten unter den Hauptgesichtspunkten fest, dass Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken - unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und auch unabhängig von der Behaltdauer - ertragsteuerlich erfasst werden sollen. Bei privaten Grundstücken soll der Hauptwohnsitz von der Steuerpflicht ausgenommen werden.

Erst im besonderen Teil der erläuternden Bemerkungen findet sich zur Herstellerbefreiung folgender Satz: "Auch selbst hergestellte Gebäude sollen wie bisher von der Besteuerung befreit sein." Diese "bisherige" Befreiung fand sich in § 30 Abs. 2 Z 2 EStG idF vor BGBl I 22/2012 und besagte, dass unter anderem folgende "Einkünfte aus der Veräußerung" von der Besteuerung ausgenommen waren: "2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen."

Die Befreiung idF vor BGBl I 22/2012 geht auf die Stammfassung des EStG 1988 (BGBl 400/1988) zurück. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu dieser Stammfassung des EStG (ErläutRV 954 BlgNR 17. GP, 82) heißt es: „Gebäude, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden selbst herstellt oder herstellen lässt, sind ab 1989 nicht mehr Gegenstand des Spekulationstatbestandes. Die Veräußerung von Grund und Boden samt Gebäude ist diesfalls in einen hinsichtlich des Grund und Bodens steuerpflichtigen und einen hinsichtlich des Gebäudes steuerneutralen Vorgang aufzuspalten. Damit kommt es vor allem nicht mehr zu dem Effekt, dass bei Veräußerung selbst hergestellter Gebäude die eigene Arbeitskraft steuerlich erfasst wird.“

Offenkundig sollten von der Herstellerbefreiung jene Gebäude erfasst werden, die der Steuerpflichtige auf seinem eigenen Grund und Boden selbst herstellt hat. Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ist jedoch dadurch gekennzeichnet, dass das Gebäude

einerseits vom Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers und andererseits nicht auf eigenem Grund des Bf. errichtet wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Herstellerbefreiung mehrmals festgehalten, dass diese Befreiungsbestimmung aus verfassungsrechtlichen Überlegungen eng auszulegen ist (VwGH 24.09.2014, 2010/13/0154). Er kam auch zu der Ansicht, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) nur ausnahmsweise auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen ist. Vor diesem Hintergrund werden mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes auch Gebäude erfasst, die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt (VwGH 20.09.2001, 98/15/0071).

Erblickt man die Rechtfertigung für die Befreiungsbestimmung nun in genau diesen Umständen, so muss auch dem Umstand, dass der Errichter ein (finanzielles) Risiko trägt, Rechnung getragen werden. Dieses Risiko trägt jedoch nur der Errichter selbst, nicht hingegen sein Rechtsnachfolger, zumal es sich ein Geschenknehmer aussuchen kann, die Schenkung anzunehmen.

Das Einkommensteuerrecht orientiert sich am Prinzip der Individualbesteuerung (Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 2 Anm 2; VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003). Bei der Einkommensteuer geht es um die Besteuerung der im Einkommen zu Tage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Das Einkommensteuerrecht enthält in verschiedenen Zusammenhängen Regelungen, die eine Rechtsnachfolge berücksichtigen. So sieht etwa § 30 Abs. 1 EStG 1988 ausdrücklich vor, dass bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wurde durch das 1. StabG 2012 dahingehend geändert, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nur dann gilt, wenn der Veräußerer die Voraussetzungen selbst erfüllt. Anders als nach der zuvor geltenden Rechtslage sind im Falle eines Erwerbes von Todes wegen die Besitzzeiten nicht mehr zusammenzurechnen.

Damit komme die Höchstpersönlichkeit der Befreiung zum Ausdruck. Während Grundstücke an sich unter Lebenden übertragen werden können, erscheint es ausgeschlossen, die Errichtereigenschaft durch rechtsgeschäftliches Handeln einer anderen Person zukommen zu lassen. Auch bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen nur jene Rechtspositionen auf den Rechtsnachfolger über, bei denen es sich nicht um höchstpersönliche Rechtspositionen handelt (z.B. VwGH 28.06.2007, 2006/16/0199). Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG nicht auf den (hier) Geschenknehmer übergeht.

Insofern der Bf. nach der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht nachgewiesen habe, dass er selbst und nicht etwa seine Eltern als Mehrheitseigentümer den Zubau errichtet (d.h. die überwiegenden Kosten getragen) haben, habe der Bf. das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG nicht nachgewiesen. Dass sich ein Kind in Ansehung dessen, dass eine Liegenschaft künftig an dieses übertragen wird, gegebenenfalls an den Kosten für einen Zubau beteiligt, wäre nicht als unüblich anzusehen. Dass der Bf. das Gebäude nicht auf eigenem Grund errichtet hat, sei ein weiterer Grund, dem Bf. die steuerliche Begünstigung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG (die „Herstellerbefreiung“) zu versagen.

d.) Zum „Zubau“

Entgegen den Ausführungen des Bf., wonach ein Gebäude „errichtet“ worden wäre, lag tatsächlich eine solche Errichtung nicht vor. Aus dem Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 37, MA 37/14 vom 30.08.1972 ist entnehmbar, dass ein *„an die linke Seite und an die Hinterfront des Siedlungshauses anschließend Zubauten errichtet werden. Die hintere Außenmauer des Altbestandes und der Abort werden abgetragen, sowie Durchbrüche für Tür- und Fensteröffnungen vorgenommen, sodass nunmehr ein Einfamilienhaus, enthaltend eine Mittelwohnung und eine Garage für 2 Kraftfahrzeuge entsteht“*.

Das Vorbringen des Bf. dahingehend, dass eine Errichtung eines Gebäudes stattgefunden hätte, sei mit der Aktenlage sohin ebensowenig im Einklang zu bringen wie dessen Vorbringen, dass zwei oder drei Mauern stehen geblieben wären.

Nach der Aktenlage lag daher entgegen dem Vorbringen des Bf. ein Zubau vor und ist ein Zubau nach der Judikatur des VwGH (z.B. VwGH vom 02.06.2004, 99/13/0133 zur gleichlautenden Bestimmung bei den Spekulationseinkünften) keine Errichtung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Selbst der Bf. räumt in seinem Vorlageantrag und in seiner Stellungnahme vom 20.07.2020 ein, dass noch heute ein Altbestand des Hauses vorhanden ist, woraus ersichtlich ist, dass zu diesem Altbestand eben zugebaut worden ist, was auch mit dem vorgelegten Baubescheid im Einklang steht.

Auch das unsubstantiierte und durch nichts bewiesene Vorbringen des Bf. in dessen Beschwerde dahingehend, dass die Bausubstanz (angeblich) schlecht gewesen wäre, ändere nach der Judikatur des VwGH (siehe oben) nichts daran, dass im vorliegenden Fall ein Zubau vorliegt, dessen Kosten nicht als Errichtungskosten iSd. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG anzusehen sind.

e.) Zusammenfassung

Nach der Rechtsansicht des Finanzamtes habe der Bf. sohin (wie insbesondere unter Punkt c. dargestellt) das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG in Ansehung der Kostentragung nicht nachgewiesen und lag darüber hinaus eine Errichtung eines Gebäudes auf eigenem Grund nicht vor, weswegen die Beschwerde schon aus diesem Grund abzuweisen wäre.

Selbst, wenn der Bf. daher nachgewiesen hätte, dass er selbst einen Großteil der Kosten für den Zubau zu dem Gebäude selbst (und nicht dessen Eltern als Gebäudeeigentümer) getragen hätte, wären die Kosten für den Zubau nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG zu subsumieren, weswegen auch aus diesem Grund die Beschwerde abzuweisen wäre.

Aber selbst für den Fall, dass der Bf. nachweisen sollte, dass er selbst die Kosten für den Zubau getragen hätte, dieser Zubau auf eigenem Grund errichtet worden wäre und ein Zubau unter die Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG hätte subsumiert werden können, wäre in Ansehung der vom Bf. vorgebrachten schlechten Bausubstanz des Gebäudes der Wert desselben verglichen mit jenem des Grundstückes als sehr gering anzusetzen.

Eine Einschau in den Akt bei der Baupolizei habe ergeben, dass keine Änderungen ob des Baubescheides aus 1972 beantragt und vorgenommen worden sind.

Beigelegt wurden folgende Unterlagen:

- Baubescheid des Magistrat Wien vom 10.11.1931
- Bescheid des Magistrat Wien betreffend Gehsteigkonstatierung vom 20.08.1938
- Bescheid des Magistrat Wien betreffend Gehsteigkonstatierung vom 25.08.1976
- Bescheid des Magistrat Wien betreffend Gehsteigauf- und -überfahrt vom 05.05.1976
- Bescheid des Magistrat Wien betreffend Gehsteigübernahme vom 22.10.1979
- Mitteilung des Magistrat Wien betreffend Mitteilung der Adresse (Hauptadresse: ***9*** für die Wohnungen Tür 1-9) vom 23.06.2016
- Vorinformation des Magistrat Wien betreffend Mitteilung der Adresse (Hauptadresse: ***9*** für die Wohnungen Tür 1-9) vom 18.09.2015
- 7 Fotos über die Errichtung einer Wohnhausanlage
- Schenkungsvertrag vom 16.10.2009
- Grundbuchsauszug BG 013 Fünfhaus, ***3***
- Vertrag – nicht leserlich
- Kaufvertrag, abgeschlossen zwischen ***13*** als Verkäuferin einerseits und Bf, sen. und Bf jun. als Käufer andererseits vom 20.07.1970

In ergänzenden Schriftsätzen bringt der steuerliche Vertreter Folgendes ergänzend vor:

Eingabe vom 13.10.2020: Aus dem beigelegten Bauplan sei ersichtlich, dass vom „alten Haus“ aus der Zwischenkriegszeit lediglich ein Teil des Kellers sowie zwei Mauern des Wohngeschosses weiterverwendet worden sind. Im Zuge der Bauarbeiten erwies sich die Substanz als dermaßen schlecht, dass vom Wohngeschoß absolut nichts und vom Keller lediglich die Mauern des vorderen, straßenseitigen Raumes verwendet werden konnten. Weiters stellte sich heraus, dass die Deckenkonstruktion (Holz und verrostete Stahlträger) in keinsten Weise mehr den Sicherheitsanfordernissen entsprachen und daher ebenfalls zu Gänze

erneuert wurden. Somit wurden 100% des Wohnraumes und der größte Teil des Kellers (bis auf 2 Mauern) vom Bf. neu errichtet.

Im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes im Jahr 1972 war Herr Vater. als Schlossermeister bei der Fa. ***14*** beschäftigt. Frau Mutter war zu dieser Zeit ohne Beschäftigung und pflegte ihre Mutter, die im Jahr 1973 verstarb.

Beigelegt wurden folgende Unterlagen:

- Bewertungsgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft
- Datenblatt zur Angemessenheit der Grundstückskosten
- Kontoauszüge vom Zeitraum zwischen der Jahrtausendwende und der Saldierung durch vorzeitige Abdeckung des offenen Darlehensbetrages
- Fotos vom Haus
 - Foto 1: altes ursprüngliches Haus
 - Foto 2: neues Hauses
 - Foto 3: Fundament Hausstützmauer
 - Foto 4: Mittelstützmauer
 - Foto 5: neuer Eingang
 - Foto 6: Rückseite des alten ursprünglichen Hauses

Alles vom ursprünglichen Haus sei abgerissen worden, das schlechte Fundament wurde erst nach Freilegung offenkundig und war im Zeitpunkt der Einreichung des Bauplans nicht in vollem Ausmaß erkennbar. Daher war die Hauptstützmauer in der Mitte des Hauses nicht mehr nutzbar (zerbröselte Substanz und mangelnde Tiefe/Frostsicherheit). Außerdem wäre eine teure Isolierung der bestehenden Mauer notwendig gewesen. All dies hat den Bf. damals spontan zum gesamten Abriss des Hauses bewogen. Fotos mit besserer Qualität seien nicht mehr vorhanden.

Eingabe vom 10.11.2020: Der Bf. war zum damaligen Zeitpunkt 1/8 Eigentümer der Liegenschaft, auf welcher er mit seiner Frau Ehefrau das damals bestehende Altgebäude abgerissen und ein neues Haus errichtet habe. Dieses Haus diene in weiterer Folge auch tatsächlich als Hauptwohnsitz des Ehepaares (Bf. und seine Gattin).

Es sei erwiesen, dass der Bf. das finanzielle Risiko über das neu errichtete Gebäude trug. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers ein, dass sich die Herstellerbefreiung anteilig an den Eigentümerverhältnissen richte, welche zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes vorlagen (also hier zu einem Achtel). Noch dazu hätten die damaligen Miteigentümer, nämlich Herr Bf sen. (3/8) und Frau Mutter (1/2) nichts mit der Errichtung des Gebäudes zu tun gehabt.

Die Herstellerbefreiung müsse auch für Gebäude, die auf fremden Grund und Boden errichtet werden, Geltung finden. Sie stehe nur dem Errichter selbst zu. Auch bei einem Superädifikat müsse dem Errichter und nicht dem Grundstückseigentümer die Befreiung zuerkannt werden.

In der am **16.03.2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung** wurde ergänzend vorgebracht:

Bf.: Wir sind jedenfalls der Meinung, dass es sich um einen Neubau handelt. Auf dieser Liegenschaft hat es einen Altbau gegeben, welcher niedergerissen worden ist, der Keller hätte bestehen bleiben können. Während dieser Arbeiten hat man jedoch bemerkt, dass der Kellerbereich auch nicht mehr im bebaubarem Zustand gewesen ist, daher sind nur zwei Kellerwände bestehen geblieben, das Haus ist deshalb als Neubau errichtet worden.

Der steuerliche Vertreter ergänzt, dass es beim bestehenden Baubescheid nicht so erscheint, da hier noch das Bestehen des Kellerabteiles festgehalten wurde, dies ist jedoch nicht mehr der Fall, da dieses (Kellerabteil) nicht erhalten blieb.

Bf.: Anfangs habe ich mich gewehrt, jedoch war die Substanz so schlecht erhalten, dass das Kellerabteil – bis auf die zwei Kellerwände - auch abgerissen werden musste.

Vorsitzende: Warum gab es diese Konstruktion mit den Schenkungen?

Bf.: Soweit mir erinnerlich, gab es zu diesem Zeitpunkt eine Gesetzesbestimmung, dass bei einem Erwerb von einer Liegenschaft von mehr als 500 qm die Grunderwerbsteuer höher war, bis zu dieser Grenze war der Erwerb von Liegenschaften steuerlich befreit. Aus diesem Grund musste auch meine Mutter die danebenliegende Liegenschaft kaufen, da sowohl mein Vater als auch ich über diese steuerliche Begünstigungsgrenze gefallen sind. Das Haus wird seitdem von meiner Familie errichtet und bewohnt. Die Art der Vertragsentwicklung war eine steuerliche Optimierung.

Vorsitzende: Der Vater hat 3/4 der Liegenschaft besessen, Sie haben 1/4 der Liegenschaft besessen, deshalb hätten Sie ja noch einen Spielraum gehabt, um auch dieses Grundstück zu erwerben.

Bf.: Hätte ich auch nur einen Anteil des danebenliegenden Grundstückes gekauft, wäre ich bereits über diese Grenze gefallen.

AV: Das FA tut sich naturgemäß immer schwer, wenn Gebäude vom Bauplan abweichen. Das Bauvorhaben ist nicht nachgewiesen worden.

Ich verweise auf meine Stellungnahme vom 13.08.2020 und bringe diese hier wortgleich vor.

Steuerliche Vertreter: Wir bringen den Nachweis des Gegenteils, da tun wir uns etwas schwer, das ist 50 Jahre her. Wir haben nur diesen Bauplan und leider keine weiteren Dokumente mehr.

AV: Sie machen eine steuerliche Begünstigung geltend, daher müssen Sie einen steuerlichen Nachweis erbringen.

Steuerliche Vertreter: Es steht nirgends drinnen, dass dies lediglich ein Zubau gewesen wäre.

AV: Es ist ein Vorbringen, jedoch kein Nachweis. Es wurde das wirtschaftliche Tragen dieses Kredites nicht nachgewiesen. Als Bankangestellter müsste der Bf. wissen, welche Bedeutung Verträge zukommen, vor allem im Bereich des Grundstücksrechts.

Bf.: Meine Funktion in der Sparkasse wird überbewertet, ich war damals ein junger Angestellter und hatte mit dem Bereich Hypothekarfragen weder beruflich noch während meiner Ausbildung zu tun, ich war auf meine Kollegen angewiesen. Ich habe diese Unterlagen 30 Jahre lang aufgehoben, irgendwann schmeißt man diese jedoch weg. Der gesamte Betrag sowie all das, was laufend geflossen ist, wurde ausschließlich von mir bezahlt. Mein Vater war Schlossermeister und hätte dies bei seinem geringen Einkommen gar nicht bezahlen können. Es ist daher niemals je ein Geld von meinen Eltern geflossen.

AV: Ich habe in meiner Stellungnahme alles vorgebracht.

Steuerlicher Vertreter: Ich möchte noch einmal festhalten, dass wir Kreditverträge sowie eine Wohnbauförderung besitzen sowie einen Auszug aus der Sparkasse, dies alles ist vom Bf. und seiner Frau zurückgezahlt worden. Das wirtschaftliche Risiko lag zu 100% beim Bf. und seiner Frau.

Vorsitzende: Wann haben Sie geheiratet?

Bf.: Ich habe am x.1970 geheiratet, im Alter von 23 Jahren.

Nach drei Jahren wurde man in der Bank definitiv gestellt, damit konnte ich mit einem ständig steigenden Einkommen rechnen, darauf hat sich meine Kreditaufnahme begründet. Mein Sohn wurde am x.1971 geboren.

Steuerliche Vertreter: Das Haus ist nie vermietet und dadurch Einnahmen erzielt worden. Vorgelegt wird das VwGH-Erkenntnis 24.01.2018, Ra 2017/13/0005, es geht darin um die Hauptwohnsitzbefreiung. Es befreit die Einkünfte von selbst hergestellten Liegenschaften.

Was passiert in einer Kleingartensiedlung?

AV: Das steht jetzt nicht zur Debatte.

Steuerlicher Vertreter: Ich kann das Grundstück pachten, vermieten. All jene Personen würden nie in den Genuss der Herstellerbefreiung kommen, wenn sie nicht Eigentümer des Grund und Bodens wären. Ich vergleiche es mit einer Kleingartensiedlung, jene Personen, die das Haus errichten, würden nie unter die Herstellerbefreiung fallen.

Richterin: Ich möchte einen Grundsatz des ABGB's erörtern: Dem Eigentümer des Grund und Bodens gehört auch das Gebäude.

Steuerlicher Vertreter: Verträge zwischen dem Bf. und seinen Eltern, nämlich, dass ihm das Eigentum dieses Gebäudes zusteht, wurden nicht gemacht.

Bf.: Es gibt weder ein Baurecht noch Verträge, welche im Grundbuch eingetragen sind. Wir sind und waren immer eine Familie, die auf Vertrauen zusammenlebt, das war und ist so. Das alles wären Kosten gewesen, als junger Mensch brauchte ich jeden Schilling.

AV: In allen Banken ist in der Grundausbildung das Hypothekarrecht vorgesehen und ich behaupte, dass der Bf. diesbezüglich Kenntnisse hatte.

Bf.: Die Hypothekargeschäfte wurden in der Wohnbauabteilung geschlossen, dies war ein ganz anderes Segment, in diesem ich bis zuletzt nicht tätig war. Ich war damals in der Privatkreditabteilung (typischer Fall waren die Autokäufe auf Kredit), ich hatte mit keinem Hypothekargeschäft zu tun.

1: Weshalb haben Ihre Eltern Ihnen und Ihrer Gattin die Anteile des Grundstückes im Jahr 2009 geschenkt.

Bf.: Meine Eltern, sind geboren 1918 bzw. 1923, wurden mittlerweile sehr gebrechlich. Zur Schenkung kam es deshalb, weil meine Eltern nichts mehr damit zu tun haben wollten, deshalb haben wir diese Schenkung formal durchgeführt. Das Haus in ***5*** habe ich in der zweiten Hälfte der 80er-Jahre erbaut, ab diesem Zeitpunkt haben wir in ***5*** gewohnt.

Richterin: Wer hat ab den 80er-Jahren in der ***9*** gewohnt?

Bf.: Ab diesem Zeitpunkt haben meine Eltern bis zu deren Tod in diesem Haus gewohnt.

1: Sind Sie das einzige Kind Ihrer Eltern?

Bf.: Ja, das bin ich. Meine Mutter ist an Alzheimer verstorben und war zu diesem Zeitpunkt noch in der Lage, das alles zu erledigen.

1: Solange Ihre Eltern im Haus gewohnt haben, haben die Eltern die Kosten für die laufende Instandhaltung getragen?

Bf.: Formal ja, tatsächlich habe ich die Kosten getragen. Das Haus war in einem sehr guten, schönen Zustand, es waren keine Investitionen notwendig und wurden auch nicht gemacht. Ich habe die Konten der Eltern betreut. Meine Mutter hat eine ganz kleine Rente gehabt. Ich möchte noch einmal darauf hinweisen, dass ich die Kreditzurückzahlung geleistet habe, dies kann ich durch die Kontoauszüge nachweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob auf den Verkaufserlös des in Rede stehenden Gebäudes grundsätzlich die Herstellerbefreiung anzuwenden ist (handelt es sich um eine Neuerrichtung oder um einen Zubau?) und im Falle der Bejahung dieser Frage, in welcher Höhe die Befreiung gilt, da der Bf. im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes lediglich Eigentümer an 1/8 der Anteile des Grund und Bodens war.

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 06.02.2014 haben der Bf. und seine Gattin, Ehefrau die in ihrem jeweiligen Hälfte-Eigentum stehende Liegenschaft, ***9*** veräußert. Der gesamte Kaufpreis, betrug 760.000,00 €, auf den Bf. entfiel ein Betrag von 380.000 €.

An Immobilienertragsteuer wurden 6.300 € selbst berechnet und an das Finanzamt abgeführt. Dieser Betrag resultiert aus der Trennung des Kaufpreises in Grund und Boden in Höhe von 180.000 € und Gebäude in Höhe von 200.000 €. Der Bf. vertritt die Meinung, dass er Hersteller des Gebäudes war und hat die auf den Hersteller anzuwendende Befreiung für sich in Anspruch genommen.

Der im Bescheid festgesetzte Betrag an Immobilienertragsteuer errechnet sich folgendermaßen:

Kaufpreis	760.000 €
Hälfteanteil des Bf.	380.000 €
• Grund und Boden • Gebäude	• 180.000 € • 200.000 €
Veräußerungserlös (Grund und Boden)	180.000 €
86% fiktive Anschaffungskosten	-154.800 €
Bemessungsgrundlage für ImmoESt (Grund und Boden)	25.200 €
25% ImmoESt (Grund und Boden)	6.300 €

Die Abgabenbehörde hat im angefochtenen Bescheid vom 26.07.2016 ausgehend von dem auf den Bf. entfallenden Verkaufserlös in Höhe von 380.000 € eine Immobilienertragsteuer in Höhe von 13.300 € vorgeschrieben.

Kaufpreis (Hälfte)	380.000 €
Veräußerungserlös	380.000 €
86% fiktive Anschaffungskosten	-326.800 €
Bemessungsgrundlage für ImmoEST	53.200 €
25% ImmoEST	13.300 €

Die vom Bf. in Anspruch genommene Herstellerbefreiung basiert auf der in den 1970-er Jahren vorgenommenen Errichtung des Gebäudes.

Herr Bf sen., der Bf. und Frau Mutter erwarben in den Jahren 1970 und 1971 zwei neben einander befindliche Liegenschaften, wobei sich auf einer Liegenschaft ein altes Gebäude befand. Im Zuge der Errichtung des verfahrensgegenständlichen Gebäudes wurde bis auf 2 Stützmauern das gesamte Gebäude entfernt.

Zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes lagen folgende Eigentumsverhältnisse vor:

Mit **Kaufvertrag vom 20.07.1970 (441/71)** verkauft Frau XY die Liegenschaft ***3*** an:

- Bf: 1/4 der Anteile, geboren 1948, Sparkassenangestellter
- Vater.: 3/4 der Anteile, geboren 1918, Schlossermeister

Mit **Kaufvertrag vom 23.04.1971 (1848/71)** verkaufen Herr und Frau XX die Liegenschaft ***10*** an Frau Mutter.

Mit **Schenkungsvertrag vom 17.12.1971 (2109/1972)** schenken der Bf. sowie Herr Bf sen. jeweils die Hälfte ihrer Anteile der Liegenschaft ***3*** Frau Mutter. Damit erhielt Frau Mutter die Hälfte dieser Liegenschaft, Herrn Vater. verblieben 3/8 der Anteile und dem Bf. 1/8 der Anteile.

Punkt III des Schenkungsvertrages beinhaltet: „Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile von den Geschenkgebern an die Geschenknehmerin hat in der Natur bereits stattgefunden und wird symbolisch mit dem Abschluss dieses Schenkungsvertrages und dessen Verbücherung bekräftigt.“

Mit **Schenkungsvertrag vom 17.12.1971 (2110/1972)** ***10*** schenkt Frau Mutter die Hälfte ihres Anteils, nämlich im Ausmaß von 3/8 der Anteile Herrn Vater. und im Ausmaß von 1/8 der

Anteile dieser Liegenschaft dem Bf. Der Bf. hat im Rahmen der Schenkung zugunsten Herrn Vater. und Frau Mutter ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt.

Anlässlich der Bebauung wurden die beiden Grundstücke zusammengelegt.

Mit **Schenkungsvertrag vom 16.10.2009 (4119/2009) EZ *** und ***, ***4***** schenken Herr Vater. und Frau Mutter die Liegenschaft dem Bf. und seiner Gattin, Frau Ehefrau zu folgenden Teilen:

- Vater. schenkt dem Bf: 3/8 der Anteile (Bf ist nun 1/2 Eigentümer der Liegenschaft)
- Mutter schenkt Ehefrau: 4/8 ihrer Anteile (Ehefrau ist nun 1/2 Eigentümerin der Liegenschaft)

In diesem Vertrag wurden ein Wohnungsgebrauchsrecht und Gartennutzungsrecht zugunsten des Herrn Vater. und der Frau Mutter eingeräumt bzw haben sie sich dieses als Geschenkgeber ausbedungen.

Bezüglich der Kosten wurde folgende Regelung getroffen:

- Betriebskosten: Bf und seine Gattin zahlen Grundsteuer, Versicherung und Rauchfangkehrergebühren als Geschenknehmer
- Herr Bf sen. und Frau Mutter zahlen: Wasser, Müll, Kanal, Strom und Gas als Geschenkgeber.

Im Zeitpunkt der „Errichtung“ des Gebäudes bis zur Schenkung im Jahr 2009 waren der Bf. Eigentümer von 1/8 Anteil, Frau Mutter (Mutter des Bf.) zur Hälfte und Herr Bf sen. (Vater des Bf.) von 3/8 Anteil der mittlerweile zusammengelegten beiden Liegenschaften.

Laut Meldebestätigung des Magistrates Wien MA 62 waren der Bf. Adresse1 vom 28.02.1977 bis 15.06.1990 mit ordentlichem Wohnsitz gemeldet. Davor war der Bf. an dieser Adresse bei seinem Vater Vater. mitgemeldet (elterliche Wohnung). Frau Ehefrau war an dieser Adresse vom 15.04.1975 bis 15.06.1990 mit ordentlichem Wohnsitz gemeldet. Bei dieser Wohnung handelt es sich um eine Gemeindewohnung der Stadt Wien.

Im Zeitraum vom 01.04.1969 – 13.12.1971 (Adresse3), sowie 14.12.1971 bis 25.08.1975 (Adresse2) bewohnte der Bf. jeweils eine Mietwohnung.

Am 31.10.1972 gab der Bf. dem Magistrat Wien gegenüber eine Wohnbedarfserklärung ab.

Der Bf. gab seinem Dienstgeber anlässlich einer Übersiedelung im Jahr 1971 als neue Adresse Adresse2 und im Jahr 1975 ***9*** bekannt.

Aus den Auszügen des Zentralen Melderegister geht hervor, dass Herr Bf sen. und Frau Mutter (Eltern des Bf.) in ***9*** ihren Hauptwohnsitz hatten.

2. Beweiswürdigung

Der dem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt gründet auf den im vorliegenden Verwaltungsakt befindlichen Bescheiden, Stellungnahmen und Eingaben, folgenden Dokumenten und dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung:

- MA 50 – Bauliche Herstellungen und Abänderungen vom 30.08.1972
- MA 50 – Wohnbedarfserklärung vom 31.10.1972
- MA 50 – Amt der Wiener Landesregierung, Wohnbauförderung vom 27.07.1973: Zusicherung eines Landesdarlehens
- MA 50 – Amt der Wiener Landesregierung, Wohnbauförderung vom 16.03.1977: Endabrechnung der Baukosten
- Plan vom Gebäude
- Kaufvertrag vom 06.02.2014 zwischen dem Bf. und seiner Gattin als verkaufende Partei und der ***9*** Immobilien GmbH als kaufende Partei
- ArbeitnehmerInnenveranlagung 2014
- Meldebestätigung Bf
- Meldebestätigung Ehefrau
- Meldung betreffend Änderung der Wohnadresse
- Kaufvertrag Grundstück ***3***
- Kaufvertrag Grundstück ***10***
- Schenkungsvertrag Grundstück ***3***
- Schenkungsvertrag Grundstück ***10***
- Schenkungsvertrag Grundstück 2009
- Auszüge aus dem Personalakt des Bf.
- Fotos

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen

[§ 30 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2012](#): Private Grundstücksveräußerungen

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

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. ...

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

3. ...

4. ...

(3) 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.

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12;
- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

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

1. ...

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

...

Die Herstellerbefreiung gemäß [§ 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) umfasst nur das Gebäude, nicht jedoch den Grund und Boden. Dies lässt sich daraus ableiten, dass Grund und Boden in [§ 30 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) ausdrücklich angeführt ist, die Z 2 jedoch nur von Gebäuden spricht.

3.2. Daraus folgt rechtlich:

3.2.1. „Selbst hergestelltes Gebäude“

Zunächst ist im gegenständlichen Verfahren strittig, ob der Veräußerungserlös hinsichtlich des Gebäudes unter die Herstellerbefreiung zu subsumieren ist. Nach Ansicht der Abgabenbehörde handelt es sich bei den durchgeführten Baumaßnahmen um einen Zubau, nach Ansicht des Bf. um ein neu errichtetes Gebäude.

Zum Begriff eines „selbst hergestellten Gebäudes“ besteht eine langjährige durchgehende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Demnach liegt ein selbst hergestelltes Gebäude im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Befreit ist nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Diese Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.02.2003, 2000/14/0017, bekräftigt und dabei auch betont, dass es für die Beurteilung nicht darauf ankommt, ob das Gebäude (nach dem Vorbringen im damaligen Verwaltungsverfahren ein "Abbruchobjekt") bei seiner Anschaffung "schon verwendbar" war.

Auch eine - sei es auch erhebliche - Erhöhung des Ausmaßes der zu Wohnzwecken nutzbaren Flächen eines Gebäudes begründet nach dieser Rechtsprechung eine (neue) Herstellung im Sinne des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 noch nicht (vgl. VwGH vom 02.06.2004, [99/13/0133](#)). Ebenso stellen ein Dachbodenausbau bzw. die Herstellung von Dachgeschosswohnungen noch keinen „Hausbau“ im Sinne der erstmaligen Errichtung eines Gebäudeobjektes dar, selbst wenn die gesamte Dachhaut und der Dachstuhl des bisherigen Gebäudes entfernt werden mussten (VwGH vom 25.04.2012, [2008/13/0128](#)). Selbst Arbeiten und Aufwendungen auf einen „rudimentären Altbestand“ erfüllen nicht die Qualifikation des Herstellungsaufwandes als erstmalige Errichtung eines Objektes (VwGH vom 24.09.2014, 2010/13/0154).

Um von einer erstmaligen Errichtung ausgehen zu können, müssen Baumaßnahmen vorgenommen worden sein, die nach der Verkehrsauffassung als Errichtung zu werten sind.

Anhand des vorgelegten Baubescheides vom 30.08.1972 konnte festgestellt werden, dass die Baumaßnahmen derart vorzunehmen waren, *„sodass nunmehr ein Einfamilienhaus, enthaltend eine Mittelwohnung und eine Garage für 2 Kraftfahrzeuge entsteht. ...“*

Das Altgebäude stammte aus der Zwischenkriegszeit, es konnten lediglich zwei Stützmauern des Kellers verwendet werden, der übrige Bestand des Gebäudes wurde abgerissen und neu errichtet.

Im vorliegenden Streitfall kam das Bundesfinanzgericht aufgrund der durchgeführten Baumaßnahmen zur Ansicht, dass eine Herstellung eines Gebäudes, im Sinne der zitierten

Rechtsprechung, vorlag. Es wurde auf zwei Grundrissmauern eines abbruchreifen und auch abgerissenen Hauses ein neues Haus errichtet. Im Ausmaß der vorgenommenen Arbeiten kann daher nicht mehr von einer Sanierung gesprochen werden. Die erfolgten Baumaßnahmen stellen Herstellung bzw. Neuerrichtung eines Gebäudes dar. Auch die Höhe der Aufwendungen für die Arbeiten und Zusicherung einer Förderung von 591.400 ATS und Zusicherung einer Förderung des Amtes der Wiener Landesregierung in Höhe von 266.100 ATS spricht für eine Neuerrichtung eines Gebäudes und nicht für Sanierungsarbeiten.

Dem Vorbringen der Abgabenbehörde im Vorlageantrag, dass es sich laut Baubescheid lediglich um einen Zubau handelt, muss entgegengehalten werden, dass im Baubescheid der Begriff Zubau nicht ausschließlich verwendet wurde. Der Bescheid betrifft „Bauliche Herstellungen und Abänderungen“. Der Begriff Zubau wurde im Zusammenhang mit der Belassung der Fluchtlinien des Altbestandes verwendet. In diesem Bescheid wurde auch die Inangriffnahme der Gehsteigherstellung und Herstellung einer Hauskanalanlage vor Erteilung der Benützungsbewilligung vorgeschrieben.

Der erkennende Senat kam zur Entscheidung, dass die vorgenommenen Baumaßnahmen beim verfahrensgegenständlichen Gebäude nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als Hausbau zu sehen sind.

3.2.2. Herstellerbefreiung

Nachdem von einem selbst hergestellten Gebäude auszugehen ist, ist die Frage zu klären, ob der Bf. oder die Miteigentumsgemeinschaft oder ausschließlich die Eltern des Bf. das Gebäude hergestellt haben und wer in den Genuss der Herstellerbefreiung kommt.

Unstrittig steht fest, dass im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes die Liegenschaft lediglich zu einem Achtel im Eigentum des Bf. stand.

Gemäß [§ 30 Abs 1 EStG 1988](#) sind private Grundstücksveräußerungen die Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstücks erfasst auch Gebäude und grundstücksgleiche Rechte.

Die Befreiung idF vor BGBl I 22/2012 geht auf die Stammfassung des EStG 1988 (BGBl 400/1988) zurück. In den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu dieser Stammfassung des EStG (ErläutRV 954 BlgNR 17. GP, 82) heißt es: *"Gebäude, die der Steuerpflichtige auf eigenem Grund und Boden selbst herstellt oder herstellen läßt, sind ab 1989 nicht mehr Gegenstand des Spekulationstatbestandes. Die Veräußerung von Grund und Boden samt Gebäude ist diesfalls in einen hinsichtlich des Grund und Bodens steuerpflichtigen und einen hinsichtlich des Gebäudes steuerneutralen Vorgang aufzuspalten. Damit kommt es vor allem nicht mehr zu dem Effekt, dass bei Veräußerung selbst hergestellter Gebäude die eigene Arbeitskraft steuerlich erfasst wird."*

Offenkundig sollten von der Herstellerbefreiung nur jene Gebäude erfasst werden, die der Steuerpflichtige auf seinem eigenen Grund und Boden selbst hergestellt hat bzw das alleinige finanzielle Risiko trug.

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt ist jedoch dadurch gekennzeichnet, dass das Gebäude nicht auf eigenem Grund, sondern auf einer in Gemeinschaftseigentum stehenden Liegenschaft errichtet wurde. Bf sen. war zu 3/8, Mutter zu 4/8 und der Bf. zu 1/8 beteiligt.

Aus den Auszügen des Zentralem Melderegisters ergibt sich, dass der Bf. in der elterlichen Wohnung in der Adresse1 mit Hauptwohnsitz gemeldet blieb. Auch seine Gattin, Frau Ehefrau verlegte ihren Wohnsitz nach Eheschließung in die ehemals elterliche Wohnung des Bf. Die Eltern des Bf., Herr Bf sen. und Frau Mutter waren an der Adresse des neu errichteten Hauses mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet.

Der steuerliche Vertreter gab gegenüber dem Bundesfinanzgericht an, dass der Bf. mit seiner Gattin entgegen der Meldung im Zentralen Melderegister tatsächlich in ***9*** wohnte. Die Meldung in der elterlichen Wohnung wurde aufrechterhalten, um die Anwartschaft auf die Gemeindewohnung für seinen Sohn zu erhalten.

Die vorgelegten Dokumente und Schriftstücke hinsichtlich der Errichtung des Gebäudes waren an die Miteigentumsgemeinschaft gerichtet, der Bf. ist mit seinen Eltern als Miteigentümergeinschaft nach außen in Erscheinung getreten. Auch gegenüber dem Magistrat der Stadt Wien MA 50 traten der Bf. und seine Eltern als Miteigentumsgemeinschaft auf. Rechnungen, die sich ausschließlich auf den Bf. beziehen, wurden nicht vorgelegt. Ebenfalls konnte der Bf. nicht nachweisen, dass er tatsächlich das alleinige finanzielle Risiko für den gesamten Hausbau trug.

Mangels vertraglicher Vereinbarungen zwischen dem Bf. als „alleiniger“ Bauführer und den beiden anderen Miteigentümer und mangels Verbücherung eines „alleinigen“ Rechtes des Bf. am Gebäude (Superädifikat) im Grundbuch aufgrund des Umstandes, dass das Gebäude tatsächlich ausschließlich vom Bf. errichtet worden sei, greifen die Vorschriften über die Bauführung des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB). Für diesen Fall des Fehlens einer Vereinbarung folgt das Gesetz in der Hauptsache der Regel „superficies solo cedit“, dh dass das Eigentum am Gebäude dem Eigentum am Grundstück folgt, weil das Gebäude unselbständiger Bestandteil des Grundstückes wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Herstellerbefreiung mehrmals festgehalten, dass diese Befreiungsbestimmung aus verfassungsrechtlichen Überlegungen nicht weit auszulegen ist (VwGH 24.9.2014, 2010/13/0154). Er kam auch zu der Ansicht, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) nur ausnahmsweise auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen ist. Vor diesem Hintergrund werden mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes auch Gebäude erfasst,

die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt (VwGH 20.9.2001, 98/15/0071).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Bf. konnte den erkennenden Senat nicht überzeugen, dass er angesichts der vorliegenden Umstände tatsächlich das Gebäude als alleiniger Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten ließ.

Entsprechend der oben angeführten Erwägungen und dem Grundsatz des bürgerlichen Rechtes bezüglich der Vorschriften über die Bauführung und der Tatsache, dass keine Verträge zwischen dem Bf. und seiner Eltern als Miteigentümer geschlossen und keine Verbücherung des alleinigen Eigentumsrechtes des Bf. am Gebäude im Grundbuch (Superädifikat) vorgenommen wurde, geht der Senat aufgrund der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO von der Errichtung des Gebäudes durch die Miteigentumsgemeinschaft aus. Folglich war dem Bf. die Herstellerbefreiung im aliquoten Ausmaß seines Eigentumsanteiles von 1/8 am Grund und Boden der gesamten Liegenschaft zu gewähren.

Die Herstellerbefreiung bezieht sich immer nur auf den Miteigentumsanteil und geht auch im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes (nachfolgende Schenkung an den Bf.) nicht auf den Rechtsnachfolger über.

Aus Sicht obiger Erwägungen liegt somit in diesem Streitfall eine Veräußerung eines „selbst hergestellten Gebäudes“ vor. Die Herstellerbefreiung steht nur dem Errichter selbst zu. Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 konnte daher im Ausmaß von 1/8 Miteigentumsanteil zur Anwendung kommen.

Anzumerken ist diesbezüglich, dass sich der Anteil von 1/8 auf die gesamte Liegenschaft bezieht. Da in diesem Verfahren die Immobilienertragsteuer vom Hälfteanteil des Kaufpreises festgesetzt wird, ist die Herstellerbefreiung auf ein Viertel des auf den Bf. entfallenden Veräußerungserlöses hinsichtlich des Gebäudes (oder auf ein Achtel des gesamten Veräußerungserlöses hinsichtlich des Gebäudes) zu gewähren.

Der **Anteil der Herstellerbefreiung** wird folgendermaßen berechnet:

Verkaufspreis gesamt	760.000 €
Grund und Boden gesamt	360.000 €
Gesamter Veräußerungserlös hinsichtlich des Gebäudes	400.000 €
1/8 Anteil des Kaufpreises vom gesamten Gebäude	50.000 €

86% Anschaffungskosten	-43.000 €
Bemessungsgrundlage für Herstellerbefreiung	7.000 €
Befreiung der 25%-igen ImmoESt	1.750 €

Auf den Betrag von 1.750 € wird die Herstellerbefreiung angewendet.

3.2.3. Berechnung der Immobilienertragsteuer

Der Kaufpreis für die gesamte Liegenschaft betrug 760.000 €. Auf den Bf. entfiel die Hälfte dieses Betrages (= 380.000 €). Dieser Betrag wurde für Grund und Boden in Höhe von 180.000 € und für das Gebäude in Höhe von 200.000 € aufgeteilt.

Gegen die vom Bf. vorgenommene Aufteilung zwischen Grund und Boden und Gebäude wurden seitens der Abgabenbehörde keine Einwendungen vorgebracht. Das Bundesfinanzgericht sieht keine Gründe, von dieser Aufteilung abzuweichen.

Die Immobilienertragsteuer aus dem Veräußerungserlös für den Grund und Boden in Höhe von 180.000 € beträgt 6.300 € (Veräußerungserlös von 180.000 € minus 86% fiktive Anschaffungskosten = 154.800 €, dies ergibt eine Bemessungsgrundlage von 25.200 €, davon 25% ergibt eine Immobilienertragsteuer von 6.300 €).

Die Immobilienertragsteuer aus dem Veräußerungserlös für das Gebäude von 200.000 € beträgt 7.000 € (Veräußerungserlös von 200.000 € minus 86% fiktive Anschaffungskosten = 172.000 € ergibt eine Bemessungsgrundlage von 28.000 €, davon 25% ergibt eine Immobilienertragsteuer von 7.000 €). Die Herstellerbefreiung ist auf 1/8 der Anteile des gesamten Gebäudes anzuwenden und beträgt 1.750 € (Berechnung zur Herstellerbefreiung siehe oben).

Die auf das Gebäude entfallende Immobilienertragsteuer beträgt für den auf den Bf. entfallenden Miteigentumsanteil (= 1/8 der gesamten Liegenschaft bzw 1/4 des dem Bf. gehörenden Hälfteanteils im Zeitpunkt des Verkaufes) somit 5.250 € (7.000 € - 1.750 € = 5.250 €).

Insgesamt beträgt die Immobilienertragsteuer 11.550 €.

Berechnung:

Veräußerungserlös gesamt	760.000 €
Hälfteanteil des Bf.	380.000 €
Grund und Boden	180.000 €
Gebäude	200.000 €
ImmoESt auf Grund und Boden	6.300 €
ImmoESt auf Gebäude	5.250 €
ImmoESt gesamt	11.550 €

Die Immobilienertragsteuer wird in Höhe von 11.550 € festgesetzt.

Einkommensteuer 2014

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Unicredit Bank Austria AG	31.510,20 €
VBV-Pensionskasse	5.184,48 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.694,68 €
Sonderausgaben	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Außergewöhnliche Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes	-1.929,00 €
Selbstbehalt	1.929,00 €
Einkommen	36.634,68 €
Einkommensteuer	10.137,84 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	10.137,84 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	10.137,84 €
Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00 €	0,00 €
6% für die restlichen 5.495,80 €	329,75 €
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (25%)	11.550,00 €
Einkommensteuer	22.017,59 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-8.175,22 €
Vom Bf. abgeführte Immobilienertragsteuer	-6.300,00 €
Rundungsdifferenz gemäß § 39 Abs 3 EStG 1988	-0,37 €
Festgesetzte Einkommensteuer	7.542,00 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der Revision

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

Eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da das Erkenntnis im Sinne der Rechtsprechung des VwGH ergangen ist, und die Frage der Nachweisführung nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurde.

Wien, am 22. April 2021