

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die SenatsvorsitzendeR1, die RichterInR2 sowie die fachkundigen Laienrichter Hermann Greylinger und Dr. Franz Kandlhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Georg Florian Franz Retter, Roseggerstraße 16 Tür 2, 3500 Krems an der Donau, über die Beschwerde vom 30.09.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23.09.2016 (die gem. § 253 BAO als auch gegen den Bescheid vom 27.10.2016 gerichtet gilt) betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer 23-226/0281 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Juni 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	Stpfl. Bezüge (245)	
StdGd ***2***	657,56 €	
Pauschbetrag für WK	-132,00 €	525,56 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		525,56 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988): Viertel der Aufwendungen für Pensionsversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben)		-730,00 €

Außergewöhnliche Belastungen:		
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 (4) EStG 1988		-90,00 €
Selbstbehalt		0,00 €
Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988		-440,00 €
Einkommen		-734,44 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:		
Gem. § 33 EStG 1988		0,00 €
Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung		71.916,79 €
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%)		17.979,20 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		-0,20 €
Festgesetzte Einkommensteuer		17.979,00 €

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.) hat am 7.6.2016 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 über FON elektronisch eingereicht. Aufgrund eines individuellen Kontrollvermerkes wurde der Veranlagungsfall zur Prüfung- auf Grundlage einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Gebühren Verkehrssteuern und Glückspiel - vom 8.2.2016 gesetzt.

Demnach wurde bei einer Prüfung der Selbstberechnung beim Parteienvertreter bei Erfassungsnummer ***3*** festgestellt, dass die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit a EStG für den Beschwerdeführer laut Ermittlung des FAGVG nicht anwendbar ist. Jedoch wäre die Herstellerbefreiung iSd § 30 Abs. 2 Z 2 EStG anteilig für das Gebäude anwendbar.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4.2.2016 hat der Prüfer des FA für Gebühren und Verkehrssteuern (FA GVG) zu dieser Selbstberechnung folgende Feststellung getroffen:

„Der Veräußerer erwarb mit Kaufvertrag vom 19.11.2003 die vertragsgegenständliche Liegenschaft EZ. 164, KG ***4*** und errichtete im Jahr 2008 auf der Liegenschaft ein Einfamilienhaus (Eigenheim). Es handelt sich bei gegenständlicher entgeltlicher Veräußerung um Neuvermögen i. S. d. § 30 Abs. 3 EStG. Die vertragsgegenständliche Liegenschaft hat eine Grundstücksfläche von 5.082 m². Im Rahmen der Selbstberechnung der ImmoEst wurde für den Bf. als Veräußerer die Befreiungsbestimmung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG (Hauptwohnsitzbefreiung) in Anspruch genommen. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

„Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.“

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 zu 1.000 m² - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil - jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist daher der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig (siehe EStR Rz 6634). Im gegenständlichen Fall ist jedoch die Herstellerbefreiung anwendbar, da der Veräußerer das Gebäude selbst hergestellt hat. Gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Veräußerung von selbsthergestellten Gebäuden grundsätzlich von der Besteuerung ausgenommen. Ein auf den Grund und Boden bzw. grundstücksgleiche Rechte entfallender Veräußerungsgewinn ist jedoch steuerpflichtig. Der Veräußerungserlös ist in diesem Fall im Verhältnis der gemeinen Werte auf

Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, den Anteil von Grund und Boden mit 20% anzusetzen (vgl. EStR, Rz 6447). Erscheint diese Aufteilung im konkreten Einzelfall (z.B. auf Grund eines hohen Bodenwertes im urbanen Raum) nicht sachgerecht, sind die tatsächlichen Verhältnisse (z.B. mittels Gutachten oder Vergleichspreisen) festzustellen. Für den Veräußerungsvorgang wäre daher die ImmoEst mit einem Anteil von 20% des Veräußerungserlöses zu entrichten.“

Der Nachforderungsbetrag wurde vom Prüfer mit der nachstehenden Berechnung ermittelt (in EUR):

Veräußerungserlös		1.100.000,00
Abzgl. Anschaffungskosten: Kaufpreis	109.000,00	
Grunderwerbsteuer	3.815,00	
Eintragungsgebühr	1.090,00	
Vertragsserrichtungskosten	5.000,00	118.905,00
Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG		981.095,00
Anteil Grund und Boden (20%)		196.219,00
25% Immo ESt= Nachforderung		49.054,75

Festzuhalten ist, dass in der eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 keine Einkünfte aus der Veräußerung von privaten Grundstücken ausgewiesen wurden.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 datiert vom 23. September 2016 wurden die Einkünfte aus der Grundstückveräußerung (besonderer Steuersatz 25%) in Höhe von € 196.219,00 unter Verweis auf die Schlussbesprechung vom 4.02.2016 erfasst. Der Bescheid ergab eine Abgabennachforderung in Höhe von € 49.055,00.

Mit einem Bescheid gem. § 299 Abs. 1 BAO vom 04.10.2016 wurde der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 datiert vom 23.9.2016 aufgehoben und mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid verbunden. Aufgrund von EDV Problemen wurde dieser erst am 27.10.2016 erlassen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 vom 27. Oktober 2016 wurde ua. begründend ausgeführt:

„...Sie hatten seit der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend Ihren Hauptwohnsitz an der Adresse der veräußerten Liegenschaft und haben diesen in zeitlichem Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft aufgegeben. Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung sind somit gegeben. Da die Gesamtgrundstücksfläche der verkauften Liegenschaft allerdings mit 7.991 m² ein Ausmaß von 1.000 m² übersteigt, ist der übersteigende Anteil von 6.991 m² immobiliensteuerpflichtig.

Die Einkünfte sind daher wie folgt zu ermitteln:

Anteiliger Veräußerungserlös Grund und Boden		
20% von 1.100.000,00		220.000,00
Abzgl. Anschaffungskosten		118.905,00
Stille Reserven Grund und Boden		101.095,00
6.991/7.991 Anteil steuerpflichtige Einkünfte		88.443,89
25% ImmoESt		22.110,97

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2016 erhob der rechtliche Vertreter des Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 23.09.2016 Beschwerde.

Festzuhalten ist, dass diese Beschwerde gem. § 253 BAO als auch gegen den Bescheid vom 27.10.2016 gerichtet gilt.

Begründend wurde ausgeführt:

„A. Sachverhalt:

1. Der Bf. veräußerte mit Kaufvertrag vom 09.09.2015 die Liegenschaft EZ 164 KG ***4***, bestehend aus den Grundstücken Nr.228/3, 229 und 230 zu einem Kaufpreis von insgesamt €

1.100.00,00. Bei Grundstück Nr. 228/3 KG ***5*** handelt es sich in der Natur um ein Einfamilienhaus mit großem Garten und einer Fläche von 5.082m². Bei den Grundstücken Nr.229 und 230 je KG ***5*** handelt es sich um kleine Waldparzellen.

Es handelt sich bei den genannten Grundstücken um Neuvermögen, da der letzte entgeltliche Erwerb im Jahr 2013 erfolgte. Im Rahmen der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer wurde für den Bf. hinsichtlich des Grundstückes Nr. 228/3 KG ***5*** die Befreiungsbestimmung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 lit.a EStG (Hauptwohnsitz, ab Anschaffung mindestens zwei Jahre durchgehend) geltend gemacht. Betreffend der forstwirtschaftlichen Parzellen lag kein Gewinn vor.

2. Mit dem bekämpften Einkommensteuerbescheid 2015 wurde vom Bf. nunmehr Immobilienertragsteuer in Höhe von € 49.055,00 nachgefordert. Dieser Berechnung liegt die Rechtsmeinung zu Grunde, es könne hinsichtlich des 1.000 m² übersteigenden Grundstücksanteils die Hauptwohnsitzbefreiung nicht geltend gemacht werden, sondern lediglich eine Befreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 2 EStG.

B. Angaben zur Rechtzeitigkeit:

Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid 2015 wurde dem Bf. am 24.09.2016 zugestellt, sodass die Beschwerde jedenfalls rechtzeitig ist.

C. Anfechtungserklärung:

Der Bescheid wird in dem Umfang angefochten, als die Einkommensteuer gem. § 33 EStG für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit € 49.055,00 festgesetzt wird und eine Nachforderung in genannter Höhe erhoben wird.

D. Beschwerdebegründung:

1. Die maßgebende Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 lit a EStG lautet:

„Von der Besteuerung ausgenommen sind Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.“

Dem Gesetz ist keine größenmäßige (oder betragsmäßige) Beschränkung des Begriffes „Eigenheim samt Grund und Boden“ zu entnehmen. Die Veräußerung eines Eigenheimes ist daher samt dem als Eigenheimgarten genutzten Grundstück unabhängig von dessen Größe von der Steuer schlicht ausgenommen. RZ 6634 der EStRL stellen lediglich einen Auslegungsbehelf dar und haben keine Gesetzesqualität.

2. RZ 6634 ist auch von seinem Wortlaut her widersprüchlich:

Diese Bestimmung lautet wie folgt:

„Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Gebäude als auch für den Grund und Boden, für diesen aber nur insoweit, als das Grundstück der Nutzung des Eigenheims oder Eigentumswohnung als Garten oder Nebenfläche dient. Dies ist bei Grundstücksflächen bis zu 1.000m² -bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist daher der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig.“

Der Widerspruch liegt darin, dass in den ersten beiden Sätzen der RZ 6634 festgehalten ist, dass die Steuerbefreiung soweit gilt, als das Grundstück gärtnerisch oder als Nebenfläche genutzt wird, was bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² jedenfalls angenommen werden kann. Im dritten Satz ist jedoch festgehalten, dass „daher“ bei größeren Grundstücken der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig sein soll. Diese Konsequenz lässt sich aus den ersten beiden Sätzen nicht ableiten! Die ersten beiden Sätze und der dritte Satz sind somit widersprüchlich!

Insbesondere die Wörter „insoweit“ und „jedenfalls“ können nur so verstanden werden, dass bis 1.000 m² eine Steuerbefreiung nur besteht, soweit eine Nutzung als Garten oder Nebenfläche besteht.

3. Die undifferenzierte Erfassung eines Grundanteils über 1.000 m² führt zu unsachlicher Differenzierung:

Definiert man den Begriff „Eigenheim samt Grund und Boden“ aus der Sicht des Baurechts, so sind die gesetzlichen Bestimmungen der NÖ BauO 2014 und des NÖ ROG 2014, insbesondere die Bestimmungen der Flächenwidmung, Bauplätze und Bebauungsweisen zu beachten:

Der Gemeinderat jeder Gemeinde hat durch Verordnung einen Flächenwidmungsplan aufzustellen, in welchem das Gemeindegebiet in Bauland, Grünland und Verkehrsflächen einzuteilen ist. Baubewilligungen im Grünland können grundsätzlich nicht erteilt werden, hierfür bedarf es grundsätzlich einer Baulandwidmung. In dem Bebauungsplan sind jene Regelungen vorzusehen, die die bauliche Ausnutzbarkeit eines Grundstückes regeln, insbesondere die Bebauungsdichte, aber auch die Bebauungsweise oder die Bauklasse, weiters sind Straßenfluchtlinien und Ähnliches festzulegen. V.a. die Bebauungsdichte gibt die minimale bzw. die maximale Ausnutzbarkeit eines Grundstückes vor.

Daraus folgt, dass es nicht im Belieben eines Grundstückseigentümers steht, ein ihm gehörendes Grundstück nach seinen Vorstellungen zu bebauen. Die Vorschriften hinsichtlich eines konkreten Grundstückes variieren erheblich je nach dessen Widmung und den Bebauungsbestimmungen.

Im gegenständlichen Fall ist das Grundstück Nr. 228/3 KG ***5*** zu weniger als 50% als Bauland gewidmet, der Großteil des Grundstückes stellt eine Grünland-Freihaltefläche dar. Allein schon daraus folgt eine sehr eingeschränkte Bebaubarkeit des beschwerdegegenständlichen Grundstückes.

Wenn nun das Einkommensteuergesetz den Begriff „Eigenheim samt Grund und Boden“ verwendet, kann damit keinesfalls eine starre Größenbeschränkung gemeint sein, weil für die (orts-)übliche Größe eines Bauplatzes vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Faktoren (Flächenwidmung, Straßenfluchtlinien, Bebauungsdichten etc.) maßgebend sind. Eine sich allein an der absoluten Grundstücksgröße orientierende Abgrenzung ist daher unsachlich, weil sie den Veräußerungserlös von Gebäuden zB in einem Raum mit geringerer Bebauungsdichte zum Teil erfasst, wohingegen die Veräußerung von Gebäuden in Gebieten mit höherer Bebauungsdichte gänzlich steuerfrei bleiben.

Die Anwendung der RZ 6634 der EStRL würde zu dem merkwürdigen Ergebnis führen, dass zB. die Veräußerung einer luxuriösen Villa im dicht bebauten Innenstadtbereich (auf einem 1.000 m² oder kleineren Grundstück) oder eines luxuriösen Penthauses zur Gänze steuerfrei bliebe. Wohingegen die Veräußerung eines kleinen Landhauses auf einem mehrere tausend Quadratmeter großen Grundstück zum Teil steuerverfangen wäre. Eine solche Auslegung ist unsachlich und kann dem Gesetzgeber, der derartige Differenzierungen auch gar nicht trifft, nicht unterstellt werden.

4. Im Beschwerdefall wurde der nicht auf das Gebäude entfallende Teil des Grundstückes Nr. 228/3 KG ***5*** als Garten genutzt, wie beiliegende Fotos eindrucksvoll dokumentieren. Der Bf. hat damit ein Gebäude samt Garten, welches ihm seit der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und bei welchem der Hauptwohnsitz aufgegeben wurde, veräußert.

Weil dem Gesetz keine größenmäßige (oder betragsmäßige) Beschränkung des Begriffes „Eigenheim samt Grund und Boden“ zu entnehmen ist, muss im Beschwerdefall die Veräußerung des Gebäudes samt Grundstück zur Gänze von der Steuerpflicht ausgenommen werden.

Ausdrücklich verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des BFG vom 17.04.2015, RV/2101044/2014. Der Rechtssatz daraus lautet wie folgt:

„Weil im Gesetz keine größenmäßige (oder betragsmäßige) Beschränkung des Begriffes „Eigenheim“ zu entnehmen ist, ist die Veräußerung eines Eigenheimes samt dem als Eigenheimgarten genutzten Grundstück unabhängig von dessen Größe von der Steuerpflicht ausgenommen.“

Es wird daher der Antrag gestellt, die Einkommensteuer für 2015 mit 0,00 € festzusetzen, da Steuern für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen gem. § 33 EStG nicht anfallen.

Auf Erlassung einer Beschwerdeentscheidung wird ausdrücklich verzichtet.“

Dennoch wurde mit **Beschwerdeentscheidung vom 4. Mai 2017** die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

„Das Beschwerdeverfahren wurde mit Bescheid vom 8.11.2016 bis zur Beendigung des beim VwGH anhängigen Revisionsverfahren zur Zl. Ro 2015/15/0025 ausgesetzt. Das Revisionsverfahren wurde mit Erkenntnis vom 29.3.2017 beendet, daher ist das Beschwerdeverfahren gem. § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Strittig ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG nur eine Grundstücksfläche bis max. 1.000 m² umfasst oder ob die das befreite Eigenheim umgebende Grundstücksfläche unbegrenzt in die Befreiung einzubeziehen ist.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 29.3.2017 ausgesprochen, 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 auf den mitveräußerten Grund und Boden. Die Verwaltungspraxis erachtet eine Größe von 1.000 m² als die nach der Verkehrsauffassung üblicherweise für einen Bauplatz erforderliche Grundstücksgröße.

Der Rechtsauslegung des VwGH folgend war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Im Vorlageantrag vom 02.06.2017 wurde neuerlich der Antrag auf Entscheidung durch einen Senat sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Ergänzend wird vorgebracht:

„1. Zur Frage der Hauptwohnsitzbefreiung:

1.1. Mittlerweile ist die präjudizielle Entscheidung des VwGH vom 29.03.2017, Ro 2015/15/0025 ergangen. Hierin hat der VwGH klargestellt, dass die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, nach der Verkehrsauffassung erfolgt. Diese Entscheidung stellt somit klar, dass eine Einzelfallbeurteilung geboten ist.

1.2. Bereits mit der Beschwerde wurden Beilagen vorgelegt. Aus diesen Beilagen ergibt sich eindrucksvoll, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um einen typischen Bauplatz handelt. Es handelt sich vielmehr um eine Villa in Waldrandlage nahe ***7***. Die Wohnfläche beträgt ca. 510 m², unmittelbar davor bzw. neben der Villa liegt der großzügige Garten mit

parkähnlichem Charakter. Die „Verkehrsauffassung“ über einen Bauplatz ist in einem ländlichen Gebiet wie in einem Dorf, welches ca. 10 km außerhalb von ***8*** liegt, natürlich eine völlig andere, als die Verkehrsauffassung zum Beispiel in Wien-Döbling wäre.

Zusammengefasst ist im konkreten Fall somit die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden.

2. Zur Frage der Herstellerbefreiung:

2.1. Der Bf. hat ursprünglich mit Kaufvertrag vom 19.11.2003 eine komplett unbebaute Fläche angeschafft, auf der er dann das gegenständliche Gebäude errichtet hat. Der Kaufpreis für diese Liegenschaft (welche vormals aus vier Grundstücken bestand, welche dann jedoch auf drei Grundstücke zusammengelegt wurden) betrug € 109.000,00 .

Weiters ergaben sich folgende Anschaffungsnebenkosten:

GrESt und Eintragungsgebühr gesamt	€ 4.905,00
Maklergebühren	€ 3.924,00
Aufschließungskosten	€ 16.542,00
Wasseranschluss-/Kanalanschlussgebühren	€ 12.149,28
Gesamt daher	€ 37.520,28

2.2. Der Veräußerungserlös ist im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Im gegenständlichen Fall ist der Anteil von Grund und Boden mit 20% des Gesamtwertes der Immobilie anzusetzen, sohin mit € 220.000,00. Hiervon sind nunmehr die Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten von gesamt € 146.520,28 in Abzug zu bringen, sodass sich ein Betrag von € 73.479,72 ergibt.

Dieser Betrag ist nunmehr durch die Quadratmeteranzahl von 7.991 zu dividieren und mit 6.991 zu multiplizieren und errechnet sich sohin ein Betrag von € 64.284,34.

Da die Veräußerung vor dem 31.12.2015 erfolgte, ist nunmehr noch der Inflationsabschlag zu berücksichtigen, welcher im konkreten Fall 4% sohin € 2.571,37 beträgt, sodass sich eine Bemessungsgrundlage von € 61.712,96 errechnet.

25% hiervon betragen € 15.428,24

Beweis: Berechnungsblatt Beilage A (Berechnung Grunderwerbsteuer)

Kaufvertrag vom 19.11.2003

Rechnung Raiffeisen Immobilienvermittlung GmbH vom 27.10.2003,

Bescheid der Marktgemeinde ***6*** vom 23.10.2008

Bescheid der Marktgemeinde ***6*** vom 08.01.2009, Beilage /E

Einvernahme des Bf.“

Weiters beigelegt 7 Erklärungen von 7 Personen, die bestätigen, dass der Bf. seit 2008 seinen Lebensmittelpunkt an der Adresse Adr.1 hat.“

Mit Bericht vom 17.08.2017 wurde die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlagebericht gab die belangte Behörde folgende Stellungnahme ab:

„Mit Schreiben vom 30.9.2016, beim Finanzamt am 4.10.2016 eingegangen, wurde Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 23.9.2016 erhoben. Dieser Bescheid wurde gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und an dessen Stelle tritt der am 27.10.2016 ergangene Einkommensteuerbescheid 2015. Die gegen den Einkommensteuerbescheid vom 23.9.2015 erhobene Beschwerde gilt gem. § 253 BAO auch als gegen den Einkommensteuerbescheid vom 27.10.2016 gerichtet.

Das Beschwerdebegehren richtet sich gegen die Rechtsmeinung des Finanzamtes, wonach hinsichtlich des 1.000 m² übersteigenden Grundstücksanteiles die Hauptwohnsitzbefreiung nicht geltend gemacht werden kann. Zur Begründung des Beschwerdebegehrens wurde u.a. der widersprüchliche Wortlaut der Rz 6634 EStR 2000 vorgebracht. Abschließend wurde auf den Rechtsatz des Erkenntnisses des BFG vom 17.4.2015, RV/2101044/2014 verwiesen, wonach dem Gesetz keine größenmäßige Beschränkung des Begriffes „Eigenheim“ zu entnehmen sei und die Veräußerung eines Eigenheimes samt dem als Eigenheimgarten genutzten Grundstück unabhängig von dessen Größe unter die Hauptwohnsitzbefreiung falle. Gegen diese Entscheidung wurde vom zuständigen Finanzamt Amtsrevision erhoben, die zum Zeitpunkt der Einbringung der gegenständlichen Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. Ro 2015/15/0025 noch anhängig war. Da der Ausgang dieses Revisionsverfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in diesem Beschwerdeverfahren war, wurde das Beschwerdeverfahren mit Bescheid vom 8.11.2016 gem. § 271 BAO bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ausgesetzt. Das Revisionsverfahren wurde mit Erkenntnis vom 29.3.2017 beendet, daher war das Beschwerdeverfahren gem. § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen. Strittig ist im ggstdl. Beschwerdeverfahren, ob die Hauptwohnsitzbefreiung gem. § 30 Abs. 2 Z 1 EStG nur eine Grundstücksfläche bis max. 1.000 m² umfasst oder ob die das befreite Eigenheim umgebende Grundstücksfläche unbegrenzt in die Befreiung einzubeziehen ist. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 29.3.2017 ausgesprochen, 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 auf den mitveräußerten Grund und Boden. Die

Verwaltungspraxis erachtet eine Größe von 1.000 m² als der nach der Verkehrsauffassung üblicherweise für einen Bauplatz erforderlichen Grundstücksgröße. Der Rechtsauslegung des VwGH folgend wurde die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 4.5.2017 als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 2.6.2017 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und die stattgebende Erledigung beantragt. In den Ausführungen zum Vorlageantrag wird darauf hingewiesen, dass die vom Finanzamt erlassene Beschwerdeverentscheidung unzulässig war, da der Beschwerdeführer schon in seiner Beschwerde explizit beantragt hat, von einer Beschwerdeverentscheidung, auf welche ausdrücklich verzichtet wurde, abzusehen.

Es ist zutreffend, dass der Beschwerdeführer in der Beschwerde vom 30.9.2016 gem. § 262 Abs. 2 lit a BAO beantragt hat, von einer Beschwerdeverentscheidung abzusehen. Eine Beschwerdeverentscheidung hat jedoch nur dann zu unterbleiben, wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt (§ 262 Abs. 2 lit b BAO). Wie vorstehend ausgeführt, wurde das Beschwerdeverfahren mit Bescheid vom 8.11.2016 gem. § 271 BAO bis zur Entscheidung des VwGH im Revisionsverfahren Ro 2015/15/0025 ausgesetzt. Nach Ergehen der Entscheidung des VwGH hat das Finanzamt das Beschwerdeverfahren wiederaufgenommen. Seit dem Einlangen der Beschwerde am 4.10.2016 sind mehr als 3 Monate vergangen, womit gem. § 262 Abs. 2 lit b BAO eine Beschwerdeverentscheidung nicht mehr unterbleiben durfte.

Die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach die Beschwerdeverentscheidung vom 4.5.2017 unzulässig war, sind nicht zutreffend.

Zur Frage der Hauptwohnsitzbefreiung wird im Vorlageantrag ausgeführt, dass die präjudizielle Entscheidung des VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 ergangen ist und hierin klargestellt wird, dass die Beurteilung welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, nach der Verkehrsauffassung erfolgt.

Dies gebietet eine Einzelfallbeurteilung. Es wird auf Beilagen zur Beschwerde verwiesen, wonach es sich im gegenständlichen Fall um keinen typischen Bauplatz handelt. Es handelt sich um eine Villa in Waldrandlage nahe ***7***. Die Wohnfläche beträgt ca. 510 m². Vor bzw. neben der Villa liegt der großzügige, parkähnliche Garten. Die „Verkehrsauffassung“ über einen Bauplatz sei in einem ländlichen Gebiet wie in einem Dorf, welches ca. 10 km außerhalb von ***8*** liegt, eine völlig andere als die Verkehrsauffassung zum Beispiel in Wien-Döbling. Zusammengefasst ist nach Ansicht des Beschwerdeführers im konkreten Fall die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden.

Die Anwendung der Hauptwohnsitzbefreiung ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht strittig. Strittig ist vielmehr, in welchem Ausmaß der Grund und Boden von der Hauptwohnsitzbefreiung umfasst ist. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, ausgesprochen, 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 auf den mitveräußerten Grund und Boden.

Der Beschwerdeführer vertritt in den Ausführungen zum Vorlageantrag die Ansicht, dass die Bauplatzgröße nach der Verkehrsauffassung einer Einzelfallbeurteilung bedarf. In diesem Sinn sind die weiteren Ausführungen, wonach es sich bei der veräußerten Liegenschaft um eine Villa in Waldrandlage nahe ***8*** mit 510 m² Wohnfläche und einem parkähnlichen Garten handelt, zu verstehen. Eine Ableitung einer nach der Verkehrsauffassung üblichen Bauplatzgröße für den konkreten Fall anhand der genannten Umstände bleibt der Vorlageantrag schuldig. Mit der Textierung „Zusammengefasst ist im konkreten Fall somit die Hauptwohnsitzbefreiung anzuwenden“ vermeint der Beschwerdeführer offensichtlich die Gesamtfläche als übliche Bauplatzgröße nach der Verkehrsauffassung. Eine Grundstücksgröße von 7.991 m² wie im Beschwerdefall kann auch in einem ländlichen Gebiet und bei einem Gebäude mit einer Wohnfläche von 510 m² keinesfalls als übliche Bauplatzgröße nach der Verkehrsauffassung angesehen werden.

Die von den Gemeinden zur Verfügung gestellten Baugrundstücke umfassen in der Regel eine Fläche von 750 bis 1.000 m². Nach Ansicht des Finanzamtes kann nur ein Grundstück in diesem Ausmaß eine nach der Verkehrsauffassung übliche Bauplatzgröße darstellen.

Der Vorlageantrag enthält weiters Ausführungen zur Frage der Herstellerbefreiung. Die Befreiung für selbstergestellte Gebäude kommt nach Ansicht des Finanzamtes im Beschwerdeverfahren nicht zur Anwendung, womit diese Ausführungen grundsätzlich für das Beschwerdeverfahren nicht relevant wären.

Diese Ausführungen treffen jedoch Aussagen zu den Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung des unbebauten Grundstückes. Diese Ausführungen sind somit für die Ermittlung der stillen Reserven des Grund und Bodens maßgebend. An Nebenkosten der Anschaffung werden im Vorlageantrag die bereits berücksichtigte Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr erwähnt. Zusätzlich werden Maklergebühren, Aufschließungskosten sowie Wasser- und Kanalanschlussgebühren als Anschaffungskosten des Grund und Bodens geltend gemacht.

Die Aufschließungsabgabe stellt einen Beitrag zu den Kosten der Verkehrsaufschließung des Bauplatzes dar. Diese Abgabe ist den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzurechnen.

Die Wasser- und Kanalanschlussgebühren werden für die Errichtung des Anschlusses des Gebäudes an öffentliche Versorgungseinrichtungen vorgeschrieben und zählen zu den Herstellungskosten des Gebäudes.

Diese Kosten können bei Ermittlung der stillen Reserven des Grund und Bodens nicht berücksichtigt werden.

Die Einkünfte aus der Veräußerung des Grund und Bodens werden nach den Bestimmungen des § 30 Abs. 3 EStG ermittelt. Der Grund und Boden wurde im November 2003 erworben und im September 2015 veräußert. Die Veräußerung erfolgt somit im 12. Jahr nach der Anschaffung, womit bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG ein Inflationsabschlag von 4 % zu berücksichtigen ist. Den Ausführungen im Vorlageantrag ist in diesem Punkt zu folgen.

Veräußerung GuB		220.000,00
Abzgl. Anschaffungskosten Kaufpreis	109.000,00	
Grunderwerbsteuer	3.815,00	
Eintragungsgebühr	1.090,00	
Maklergebühr	3.924,00	
Aufschließungsabgabe	16.542,00	134.371,00
Stille Reserven Grund und Boden		85.629,00
6.991/7.991 Anteil stpfl. Einkünfte		74.913,32
Abzgl. 4% Inflationsabschlag		2.996,53
Einkünfte privater Grundstücksveräußerung		71.916,79

Abschließend wurde der Antrag gestellt, die Beschwerde in Bezug auf das Ausmaß der von der Hauptwohnsitzbefreiung umfassten Grundstücksfläche abzuweisen und in Bezug auf die Ermittlung der Einkünfte im Sinne der vorstehenden Berechnung zu folgen.

In der am 15. Juni 2021 durchgeführten Verhandlung wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

„...Steuerlicher Vertreter: Das Finanzamt hat insgesamt 3 Berechnungen vorgenommen, mit unterschiedlichen Ergebnissen der Immobilienertragsteuer, daraus ist ersichtlich, dass hier eine unsichere Rechtslage vorliegt. Das Problem ist, dass das Gesetz so nicht ausgelegt werden kann, wie es das Finanzamt macht, was allein schon durch den Umstand indiziert ist, dass das Finanzamt selbst in 3 verschiedenen Berechnungen zu 3 Ergebnissen kommt. Der typische Bauplatz von 1000 m² setzt eine Baulandwidmung voraus und somit, dass es sich um 1000 m² Bauland handelt. Der typische Bauplatz ist im konkreten Fall jedoch nicht gegeben, 2 der 3 Grundstücke befinden sich zur Gänze im Grünland. Das dritte Grundstück, auf welchem auch das Gebäude errichtet ist, befindet sich zu ca. 40% im Bauland und zu 60% im Grünland. Die vom Finanzamt zuletzt angestellte Division von € 6.991,--/€ 7.991,--, um den Anteil der steuerpflichtigen Einkünfte zu ermitteln, ist daher falsch, weil eine Aufteilung gemacht hätte werden müssen, in einen Baulandanteil und einen Grünlandanteil (Pamperl, Leitfaden ImmoEst, Seite 108 und insbesondere Seite 227). Hier würde sich ein deutlich geringerer steuerpflichtiger Anteil ergeben. Vom Grünland wären nur 40% steuerpflichtig. Die gegenständliche Villa mit parkähnlichem Garten ist kein typischer Bauplatz, sondern es sind die konkreten Verhältnisse zu berücksichtigen, vor allem die geltenden Bebauungsbestimmungen. Im konkreten Fall besteht kein Bebauungsplan, daraus folgt, dass § 54 der NÖ Bauordnung anzuwenden ist und daraus folgt wiederum, dass das Gebäude mit offener Bebauungsweise im Sinne des § 31 Abs. 1 NÖ ROG zu errichten ist, daraus wiederum folgt, dass an allen 4 Grundstücksgrenzen ein Mindestabstand von 4 Metern einzuhalten ist, welcher nicht bebaut werden darf. Vom Grundstück Nr. 228/3 ist daher 1. ein 60%iger Grünlandanteil abzuziehen und 2. jener flächenmäßige Anteil des Baulandes, welcher den Bauwuch darstellt.

Über Befragen der RichterIn gibt der Bf. an, dass das Gebäude eine Grundfläche von 300 m² hat.

Steuerlicher Vertreter: Die Ausführungen zur Herstellerbefreiung sind als Eventualantrag zu sehen. Wenn das Finanzamt in der letzten Berechnung keine Wasseranschluss- und Kanalgebühren abgezogen hat, ist das falsch, weil es sich bei diesen Bescheiden um dingliche Bescheide handelt, die am Grundstück haften und nicht an der Person. Die Interpretation des Finanzamtes, dass die Regelung "Eigenheim samt Grund und Boden" eine flächenmäßige Beschränkung bedeutet, ist eine verfassungswidrige Interpretation, weil das Eigenheim nur auf die Nutzung abstellt.

Vertreter des Finanzamtes: Das Finanzamt verweist auf die VwGH Entscheidung, wonach die Verkehrsauffassung entscheidend ist und somit typisierende Betrachtungsweise. Es wird auch nochmals auf die Berechnung im Vorlagebericht verwiesen, insbesondere auf die Nichtabzugsfähigkeit der Wasseranschluss- und Kanalgebühren, da diese steuerlich zu den Errichtungskosten des Gebäudes gehören.

Steuerlicher Vertreter: Aus der in Rede stehenden VwGH Entscheidung ist abzuleiten, dass die beteiligten Verkehrskreise maßgebend sind und daher zu berücksichtigen ist, wo das Grundstück im Einzelfall gelegen ist.

Bf.: Das ganze Projekt hat für mich 350.000,-- € Verlust bedeutet. Für mich als Bürger ist es unverständlich, dass ich Immobilienertragsteuer zahlen muss.

R2 hält vor, dass Bauplätze in Österreich meist bis 1000 m² betragen.

Steuerlicher Vertreter: Das wird zutreffen, im vorliegenden Fall ist aber zu berücksichtigen, dass die Waldparzellen keinesfalls steuerpflichtig sind.

Die Berechnung wird wie folgt dargestellt: Kaufgegenständlich sind 3 Parzellen. Zwei Parzellen sind rein im Grünland gelegen, die Parzelle 228/3 liegt mit einem Anteil von 3050 m² im Grünland und einem Anteil von 2032 m² im Bauland. Diese 2032 m² minus 1000 m² ergibt 1032 m². Diese 1032 m² muss ich ins Verhältnis setzen, zu den gesamten 7991 m², das entspricht einem Anteil von 13%. Wenn ich der Berechnung des Finanzamtes folge und von 220.000,-- € Anschaffungskosten und die stillen Reserven von Grund und Boden und von diesem Betrag dann 13 % ermittle, komme ich auf eine Bemessungsgrundlage von 13.142,35 €. Abzüglich Inflationsabschlag ergibt 12.616,66 €. Davon 25% ergibt 3.154,17 €.

Finanzamtsvertreter: Wir halten an unserer Berechnung fest.

Steuerlicher Vertreter: Im Gesetzestext steht Eigenheim mit Grund und Boden. Das bedeutet, dass der gesamte Grund und Boden steuerfrei sein muss. Die VwGH Entscheidung ist hingegen interpretationsbedürftig, allein der Begriff "Verkehrsauffassung".

Finanzamtsvertreter verweist auf das bisherige Vorbringen, den Vorlagebericht und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des BFG.

Steuerlicher Vertreter verweist auf eine Entscheidung des BFG aus dem Jahr 2014, wonach die Hauptwohnsitzbefreiung das gesamte Grundstück umfasst. Das BFG wird zu beurteilen haben, was unter Verkehrsauffassung zu verstehen ist.

Die Parteien stellen keine weiteren Fragen und Beweisanträge..."

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 19.11.2003 die unbebaute Liegenschaft EZ. 164, KG ***4*** um € 109.000,00 bestehend aus den Grundstücken Nr. 228/3 KG ***5*** (Grünfläche 5.082 m²) und den Grundstücken Nr. 229 (Wald 1.416 m²) und 230 (Wald 1.493 m²). Die Gesamtfläche der Liegenschaft beträgt 7.991 m².

Im Jahr 2008 errichtet der Bf. auf der Liegenschaft ein Einfamilienhaus (Eigenheim) mit einer Wohnfläche von 510 m² samt Garten. Das Gebäude hat eine Grundfläche von 300 m².

Mit Kaufvertrag vom 09.09.2015 veräußerte der Bf. die gesamte Liegenschaft bestehend aus den Grundstücken Nr. 228/3, Nr. 229 und Nr. 230 zu einem Kaufpreis von insgesamt € 1. 100.000,00. Es handelt sich bei gegenständlicher entgeltlicher Veräußerung um Neuvermögen i. S. d. § 30 Abs. 3 EStG.

Fest steht, dass dem Bf. die Liegenschaft seit 2008 bis zur Veräußerung durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat. Mit der Veräußerung wurde der Hauptwohnsitz aufgegeben.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsdarstellungen sind allesamt aktenkundig, dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das BFG die obigen Sachverhaltsdarstellungen gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Vorweg ist festzuhalten, dass dem Einwand des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag, dass trotz des Antrages in der Beschwerde, dass auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung ausdrücklich verzichtet worden ist, dennoch eine Beschwerdeverentscheidung erlassen worden ist, entgegenzuhalten ist, dass das gegenständliche Beschwerdeverfahren mit Bescheid vom 8.11.2016 gem. § 271 BAO bis zur Entscheidung des VwGH im Revisionsverfahren Ro 2015/15/0025 ausgesetzt worden ist. Nach Ergehen des Erkenntnisses des VwGH am 29.03.2017, Ro2015/15/0025 wurde das Verfahren fortgesetzt. Da seit Einlagen der Beschwerde am 4.10.2016 nunmehr mehr als drei Monate

vergangen sind, musste die belangte Behörde gem. § 262 Abs.2 BAO zwingend eine Beschwerdeentscheidung erlassen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 262 Tz 6).

Einkommensteuer für das Jahr 2015:

§ 30 EStG 1988 normiert in der für den gegenständlichen Grundstücksverkauf maßgeblichen Fassung des BGBl I 105/2014 auszugsweise (soweit für den gegenständlichen Beschwerdefall von Bedeutung):

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

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

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

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

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

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

3. ...“

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

§ 30a EStG 1988 idF BGBl I 112/2012 normiert:

Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Ein Eigenheim ist gemäß dem in § 30 Abs. 2 Zif. 1 EStG zitierten § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dient.

Erwägungen

Einleitend ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Konzept des Gesetzgebers entspricht, dass die Korrektur eines vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an Immobilienertragsteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat (VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005).

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung dem Grunde nach.

Strittig ist lediglich die Frage der Steuerpflicht des 1.000 m² übersteigenden Grundanteils und die Wasser- und Kanalanschlussgebühren als Nebenkosten der Anschaffung.

1) Steuerpflicht des 1.000 m² übersteigenden Grundanteils

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen „samt Grund und Boden“. Bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.3.2017 war die Frage umstritten, ob diese Befreiung des Grund und Bodens einer flächenmäßigen Beschränkung unterliegt (eine solche Beschränkung ablehnend etwa Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 148; dieser Ansicht folgend BFG 17.4.2015, RV/2101044/2014).

Der Verwaltungsgerichtshof geht dagegen von einer solchen Beschränkung aus und legt § 30 Abs. 2 Zif. 1 EStG dahingehend aus, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ nur in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Nur in diesem Ausmaß erstrecke sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten „Grund und Boden“. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolge nach der Verkehrsauffassung (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist für ein Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit. b EStG, auf den § 30 Abs. 2 Zif. 1 EStG verweist, regelmäßig kein Bauplatz in der Größe von mehr als 1.000 m² erforderlich. Die Begrenzung des von der Hauptwohnsitzbefreiung umfassten Grund und Bodens mit 1.000 m² geht auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zurück und hat ihren Ursprung in der Befreiungsbestimmung für Arbeiterwohnstätten im GrEStG.

Nach der Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 (BGBl 1955/140) waren unter anderem der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten und der erste Erwerb einer bereits bestehenden Arbeiterwohnstätte durch eine Person, die die Wohnstätte als Eigenheim übernimmt, von der GrESt befreit. Diese Steuerbefreiungen waren bereits im deutschen GrEStG 1940 vorhanden und wurden im Zuge der „Austrifizierung“ des

Rechtsbestandes nach Ende des zweiten Weltkrieges weitgehend unverändert übernommen. Mangels gesetzlicher Definition der Arbeiterwohnstätte blieb es zunächst der höchstgerichtlichen Judikatur überlassen, diesen unbestimmten Rechtsbegriff mit Inhalt zu füllen. Eines der vom Verwaltungsgerichtshof herangezogenen Kriterien - neben der begrenzten Wohnnutzfläche - war eine begrenzte Grundstücksgröße.

Mit der Einkommensteuernovelle 1964 (BGBl 1964/187) wurde im EStG 1953 erstmalig - dem Grundgedanken der Grunderwerbsteuerbefreiung für Arbeiterwohnstätten folgend - der Sonderausgabenabzug bei Wohnraumschaffung auf Eigenheime und Eigentumswohnungen eingeschränkt, die eine definierte Höchstnutzfläche hatten (zB 150 m² Wohnnutzfläche bei Eigenheimen; § 10 Abs 2 Z 3a EStG 1953); die Begrenzung der Nutzfläche wurde im EStG 1972 mit dem AbgÄG 1980 (BGBl 1980/563) wieder aufgehoben. Obwohl im Gesetz keine Beschränkung der Grundstücksgröße vorgesehen war, hat der Verwaltungsgerichtshof den Sonderausgabenabzug nur bis zu einer „Bauplatzgröße“ von 500 m² gewährt (VwGH 2.7.1971, 386/71, 1972, 37). Der Verwaltungsgerichtshof hat dabei aus der gesetzlichen Begrenzung der Nutzfläche den Schluss gezogen, dass der Gesetzgeber die Steuerbegünstigung nur für die Schaffung von Wohnraum im bescheideneren Ausmaß gewähren wollte, womit auch das Ausmaß des bebauten Bauplatzes nur bis zu einer gewissen Größe davon umfasst sein kann. Dabei sollte es allerdings nicht auf konkrete Umstände ankommen, sondern darauf, was „allgemein als Mindestgröße eines Bauplatzes“ zur Errichtung eines Eigenheimes iSd Bestimmungen über den Sonderausgabenabzug angesehen werden kann. Mangels allgemeingültiger (baurechtlicher) Rechtsvorschriften über die Mindestgröße von Bauplätzen, wurde in Anlehnung an die VwGH-Judikatur zur Arbeiterwohnstätte eine Bauplatzgröße von 500 m² als angemessen angesehen. Die Verwaltungspraxis hat an dieser Judikatur auch nach Wegfall der Nutzflächenbegrenzungen bei der Wohnraumschaffung mit dem AbgÄG 1980 festgehalten, allerdings das Ausmaß einer generell ortsüblichen Bauparzelle mit 1.000 m² statt mit 500 m² angenommen (Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 147 mit Hinweis auf Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, § 18 Tz 61).

Der VwGH hat im Erkenntnis 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, zum Ausmaß der Befreiung erkannt:

„Der unbestimmte Begriff des Eigenheims "samt Grund und Boden" bedarf der Auslegung. Nach den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG2012 (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 Grund und Boden einer Baulichkeit zuzuordnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischtgenutzten Gebäudes im Erkenntnis vom

18. Dezember 2001, 98/15/0019, behandelt. Demnach bildet bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dabei gehört zum Wirtschaftsgut nicht nur jener Boden, auf dem das Gebäude steht, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird.

Unter Bedachtnahme auf die Gesetzesmaterialien und die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 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 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."

Nach Ansicht des BFG ergibt sich daraus Folgendes:

Dass das gegenständliche Grundstück (Villa mit parkähnlichem Garten) kein typischer Bauplatz ist, wird nicht in Abrede gestellt, dennoch wohnt der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 laut VwGH (in Bezug auf Grund und Boden) eine größenmäßige Beschränkung inne. Befreit ist daher nicht die gesamte, das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird. Dem begünstigten Eigenheim ist "Grund und Boden" vielmehr nur in jenem Ausmaß zuzuordnen, das "üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist".

Aus dem Wort „üblicherweise“ lässt sich ableiten, dass nicht der konkrete Flächenwidmungsplan für das betreffende Grundstück maßgeblich sein kann, da dies nicht „üblicherweise“ als Bauplatz erforderlich ist, sondern „konkret und mindestens notwendig“ ist, um eine Baubewilligung zu erhalten.

Die Rechtsmeinung des Vertreters, dass die Waldparzellen und die nicht bebaubaren Teile der Parzelle 228/3 von vorne herein nicht der Immobilienertragsteuer unterliegen, ist nicht nachvollziehbar. Der Aufteilung des Grundstückes Nr. 228/3 in einen 40%igen Baulandanteil und einen 60%igen Grünlandanteil, wie vom Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, kann nicht gefolgt werden, da der Begriff Grundstücke iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 unbebaute und bebaute Grundstücke (Grund und Boden und Gebäude) umfasst. Die Annahme der Steuerfreiheit der genannten Liegenschaftsteile würde klar dieser gesetzlichen Regelung widersprechen. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass sich weder aus den relevanten Bestimmungen des § 30 EStG 1988 noch aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Anhaltspunkt ergeben, dass bei der steuerlichen Beurteilung baurechtliche Bestimmungen maßgebend wären.

Welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Die Verkehrsauffassung muss dabei wohl im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise für das gesamte Bundesgebiet gelten. Diese Meinung wird dadurch untermauert, dass der VwGH im Erkenntnis vom 29.03.2017, Ro2015/15/0025, eine Anknüpfung an das konkrete Grundstück abgelehnt hat.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. in der Beschwerde, dass die „Verkehrsauffassung“ über einen Bauplatz einem ländlichen Gebiet wie in einem Dorf, welches ca. 10 km außerhalb von ***g*** liegt, eine völlig andere sei, als die Verkehrsauffassung zum Beispiel in Wien-Döbling, ist daher nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Darüber hinaus hat der Vertreter des Bf. in der mündlichen Verhandlung zugestanden, dass Bauplätze in Österreich meist bis 1000 m² betragen. Das trifft zweifellos auch auf das gegenständliche ländliche Gebiet zu.

Außerdem käme es zu mehr oder weniger willkürlichen Ergebnissen, wenn man die durchschnittliche Grundstücksgröße anhand eines Vergleiches mit der näheren (Villenstraße) oder weiteren (mit Hochhäusern bebaute) Umgebung ermittelt.

Das BFG hat in zwei Erkenntnissen eine Grundstücksgröße von 1.000 m² als üblicherweise als Bauplatz erforderlich angesehen und dies mit der historischen Entstehung der Bestimmung begründet (BFG 18.3.2019, RV/5101362/2017, dem folgend BFG 23.12.2019, RV/7101984/2019).

Zur Beurteilung der Verkehrsauffassung im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise eignet sich daher die bisherige Verwaltungspraxis: Rz 6634 EStR 2000 sieht ein 1000 m² großes Grundstück als üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich an.

Die baurechtlich erforderlichen Mindestgrößen auf der einen Seite und das Bedürfnis nach möglichst großer Privatsphäre auf der anderen Seite, bilden dabei wohl die Eckpunkte für die Beurteilung der „Erforderlichkeit“.

Soweit sich die Finanzverwaltung auf eine Größe von 1.000 m² festlegt, ist davon auszugehen, dass diese Größe nicht willkürlich gewählt wurde. Aus den, dem BMF schon aus den Verfahren zur GrEST bekannten Vergleichsgrößen lassen sich Durchschnittswerte ableiten.

Da der Zweck der Ausnahmebestimmung des § 30 Abs 2 EStG 1988 darin besteht, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen soll (ErlRV 1680, BlgNR XXVI GP, 8), ist es nicht unrichtig anzunehmen, dass der BMF die Größe so gewählt hat, dass alle durchschnittlichen Wohnhäuser erfasst sind.

Der Großteil der Wohnhäuser, der auf einem „üblichen Bauplatz“ steht, dürfte daher mit einem bis zu 1000 m² großen Grundstück verbunden sein. Größere Grundstücke sollten die

Ausnahme bilden, jedoch vorkommen, denn ansonsten hätte die Grenze keinen Sinn. Umgekehrt kann nicht die Mehrzahl der Grundstücke größer sein, denn dann wäre ja ein größerer Bauplatz „üblicherweise erforderlich“.

Im vorliegenden Fall weist das Wohnhaus eine Grundfläche von 300 m² auf. Die Annahme eines Bauplatzes von 1.000 m² ist daher (auch) im vorliegenden Fall mehr als ausreichend. Es ist daher von der Hauptwohnsitzbefreiung nur das Gebäude sowie der Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m² von der Steuer befreit, die Veräußerung des restlichen Anteils an Grund und Boden im Ausmaß von 6.991 m² (Restfläche) unterliegt dagegen der Besteuerung.

Dem Einwand des Rechtsvertreters in der Beschwerde, wonach auf die Waldparzellen kein Kaufpreis entfalle, ist entgegenzuhalten, dass sich der Kaufvertrag vom 9.9.2015 und der darin vereinbarte Kaufpreis auf die gesamte Liegenschaft im Ausmaß von 7.9991 m² bezieht. Damit bezieht sich der Kaufpreis eindeutig auch auf die mitveräußerten Waldparzellen.

2) Ermittlung der Immo-ESt

§ 30 EStG 1988 regelt in seinen Absätzen 3 und 4 unterschiedliche Arten der Ermittlung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung, wobei gemäß Abs. 5 über Antrag die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden können.

Eine Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 scheidet im vorliegenden Fall schon deswegen aus, weil es sich beim veräußerten Grundstück um sogenanntes „Neuvermögen“ handelt, die Bestimmung des Abs. 4 jedoch nur für „Altvermögen“ zur Anwendung gelangt. Diese Bestimmung trifft nähere Regelungen betreffend Grundstücke, die am 31.3.2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren.

Ein Grundstück gilt als am 31.3.2012 nicht (mehr) steuerverfangen im Sinne dieser Bestimmung, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist iSd § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 abgelaufen war (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0013 mwN). Die zehnjährige Spekulationsfrist im Sinne der letztgenannten Bestimmung war im vorliegenden Fall nicht abgelaufen (Ankauf 19.11.2003).

§ 30 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

„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....“

Als Anschaffungskosten gilt der aufgewendete Kaufpreis inklusive Nebenkosten.

Strittig ist, ob die Wasser- und Kanalanschlussgebühren zu den Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks oder zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören.

Der Vertreter des Bf. vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass es sich bei den Wasser- und Kanalanschlussgebühren um dingliche Bescheide handeln würde, die am Grundstück und nicht an der Person haften.

Dem ist entgegenzuhalten, dass dessen ungeachtet Anschlusskosten an Versorgungsnetze - im vorliegenden Fall Wasser- und Kanalanschlussgebühren - grundsätzlich Teilherstellungskosten des Gebäudes darstellen (JAKOM, Kanduth-Kristen, § 30 Tz 53). Sie stellen daher keine Anschaffungsnebenkosten des Grund und Bodens – wie vom steuerlichen Vertreter im Vorlageantrag beantragt – dar.

Ob die entsprechenden Bescheide als dingliche Bescheide zu betrachten sind, die am Grundstück - also an Grund und Boden samt Gebäude - haften, ist nicht entscheidungswesentlich.

Das BFG folgt daher in seinem Erkenntnis bezüglich der Restfläche von 6.991 m² der Berechnung des Finanzamtes in seinem Vorlagebericht.

Anteiliger Veräußerungserlös Grund und Boden	Lt. Vorlagebericht des Finanzamtes= Berechnung des BFG
20% von 1.100.000,00	220.000,00
abzgl. Anschaffungskosten:	
Kaufpreis	109.000,00
Grunderwerbsteuer	3.815,00
Eintragungsgebühr	1.090,00
Maklergebühr	3.924,00
Aufschließungsabgabe	16.542,00
Summe	134.371,00
Stille Reserven Grund und Boden	85.629,00
6.991/7.991 Anteil steuerpfl. Einkünfte	74.913,32

Gem. § 30 Abs. 3 EStG abzgl. 4% Inflationsabschlag	2.996,53
Einkünfte privater Grundstücksveräußerung	71.916,79
25% ImmoEST	17.979,20

3.) Die Herstellerbefreiung Eventualantrag

Im Jahr 2003 wurde vom Bf. ein unbebautes Grundstück erworben, auf dem der Bf. dann das gegenständliche Gebäude errichtet hat, welches nicht zur Erzielung von Einkünften gedient hat.

Nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben, befreit.

Die Voraussetzungen für die Herstellerbefreiung sind im vorliegenden Fall grundsätzlich erfüllt. Ist jedoch (auch) die Hauptwohnsitzbefreiung anwendbar, geht diese der Herstellerbefreiung vor (JAKOM, Kanduth-Kristen, § 30 Tz 36).

Nach Ansicht des BFG würde außerdem die Anwendung der Herstellerbefreiung eine steuerliche Verschlechterung für den Bf. darstellen, da nur das selbst hergestellte Gebäude von der Steuer befreit wäre, nicht aber der Grund und Boden (JAKOM, Kanduth-Kristen, § 30 Tz 37). Die Berechnung des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag wäre daher zu korrigieren.

Die Herstellerbefreiung kommt somit nicht zum Tragen, zumal die Anwendung dieser Begünstigung lediglich in eventu beantragt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die ordentliche Revision ist nicht zuzulassen, da die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist – wie der VwGH im Erkenntnis vom 29.03.2017, Ro 2015/15/0025, ausgeführt hat - nach der Verkehrsauffassung erfolgt. Es liegt

somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, sondern eine reine Sachverhaltsfrage.

Wien, am 13. Juli 2021