

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende SV, den Richter Ri sowie die fachkundigen Laienrichter LR1 und LR2 in der Beschwerdesache des Bf, BfAdr, vertreten durch die VertrBf, Vertr-Adr, über die Beschwerde gegen den Bescheid des FA (jetzt Finanzamt Österreich) vom 13. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Juli 2022 in Anwesenheit des Schriftführers Sf zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabe betragen:

Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 (unverändert): -1.292,00 €;

Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen (unverändert): 409.807,11 €;

Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, die dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen: 3,168.565 €;

festgesetzte Einkommensteuer: 837.835 €.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

I.1. Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 27.2.2009 die Liegenschaft EZ xxx Grundbuch X, bestehend aus dem unbebauten Grundstück xxxx/x1 mit einer Fläche von 2.334

m2. Der Kaufpreis betrug 1,100.000 €. Dazu kamen Nebenkosten (Maklerprovision, Vertragserrichtungskosten, Beglaubigung der Unterschriften, Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragungsgebühr) von insgesamt 91.123 €, die ebenfalls der Beschwerdeführer als Käufer zu tragen hatte.

Noch im Jahr 2009 wurde die Kaufliegenschaft auf Anordnung der Gemeinde X in zwei Parzellen geteilt - nämlich in das Grundstück xxxx/x1 mit einer Fläche von nunmehr 1.470 m2 und das Grundstück xxxx/x2 mit einer Fläche von 864 m2.

I.2. Mit weiterem Kaufvertrag vom 14./23.9.2010 erwarb der Beschwerdeführer die südlich an das Grundstück xxxx/x1 angrenzende, unbebaute Parzelle xxxx/x3 aus EZ yy Grundbuch X mit einer Fläche von 178 m2, die mit dem Gutsbestand der EZ xxx vereinigt wurde. Die Anschaffungskosten dieses Grundstücks (Kaufpreis und Nebenkosten) betrugen 31.482 €.

Über die Gp xxxx/x3 führt die Zufahrt zum Grundstück xxxx/x1; das Grundstück xxxx/x2 ist nur über das Grundstück xxxx/x1 erreichbar. Insgesamt erstrecken sich die drei Grundstücke über eine Fläche von 2.512 m2.

I.3. Mit Bescheiden der Gemeinde X vom 10.5.2010 wurden dem Beschwerdeführer die Baubewilligungen zur Errichtung eines Wohnhauses mit Garage, Tiefgarage und überdachtem Autoabstellplatz auf dem Grundstück xxxx/x1 (Lageadresse: X, Z-Weg 1) sowie eines Gästehauses auf dem Grundstück xxxx/x2 (Lageadresse: X, Z-Weg 2) erteilt. Mit der Bauführung wurde im Jahr 2010 begonnen; Ende Juli 2012 waren die beiden Gebäude fertiggestellt. Die Gebäude sind nicht miteinander verbunden, sondern bilden jeweils einen selbständigen Baukörper. Geringfügige bauliche Änderungen gegenüber den Baubewilligungen vom 10.5.2010 wurden mit Bescheiden der Gemeinde X vom 25.6.2015 nachträglich genehmigt.

Die verbaute Fläche wird in den Baubescheiden mit 509,10 m2 (beim Wohnhaus) und 202,10 m2 (beim Gästehaus) angegeben.

I.4. Mit Kaufvertrag vom 18.6.2015 verkaufte der Beschwerdeführer die Liegenschaft EZ xxx Grundbuch X um einen Kaufpreis von 21,000.000 €, wovon (laut Punkt 3. des Vertrages) 17,200.000 € auf die Gebäude und 3,800.000 € auf Grund und Boden entfallen sollten. Zum Verkehrswert des Grund und Bodens hatte der Beschwerdeführer ein Sachverständigengutachten eingeholt. Der Gutachter kam zum Ergebnis, dass der Verkehrswert der (fiktiv unbebauten) Liegenschaft zum 18.6.2015 insgesamt 3,817.784 € (gerundet 3,820.000 €) betrug. Die „Beilage 1“ zum Kaufvertrag vom 18.6.2015 enthält eine (als taxativ bezeichnete) Auflistung des mitübergebenen Zubehörs zum Kaufgegenstand. Dieses Zubehör umfasse „alle mit dem Gebäude fest verbundenen Anlagen und Einrichtungen sowie alle Anlagen, die für die Nutzung des Gebäudes erforderlich sind“. Die Gebäude wurden grundsätzlich möbliert übergeben; einen Teil der Möbelstücke hat der Beschwerdeführer jedoch behalten. Die

mitübergebenen (beweglichen) Einrichtungsgegenstände sind in der „Beilage 1“ zum Kaufvertrag vom 18.6.2015 nicht enthalten.

I.5. Von Ende Juli 2012 bis zum Verkauf im Juni 2015 hatte der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz in X, Z-Weg 1.

II. Beweiswürdigung

Der unter Punkt I. dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen Verträgen sowie den vom Vertreter des Beschwerdeführers, Rechtsanwalt Dr. B, erteilten Auskünften und steht außer Streit.

III. Verfahrensgang

III.1. Bei der Berechnung der Immobilienertragsteuer ging der Parteienvertreter davon aus, dass nur die Veräußerung der mit dem Gästehaus bebauten Grundfläche von 202,30 m² der Besteuerung unterliege; die Veräußerung der übrigen Grundfläche (2.512 m² abzüglich 202,30 m² = 2.309,70 m²) bleibe gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Hauptwohnsitzbefreiung) steuerfrei. Auf die Veräußerung der beiden Gebäude sei die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (Wohnhaus) bzw. die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Gästehaus) anzuwenden. Die Immobilienertragsteuer sei daher von einer Bemessungsgrundlage von 201.198,97 € (anteiliger Verkehrswert der Grundfläche von 202,30 m²: 304.421,04 € abzüglich der anteiligen Anschaffungskosten samt Nebenkosten) zu berechnen. Demzufolge wurde ein Steuerbetrag von (gerundet) 50.300 € an das Finanzamt abgeführt.

III.2. In der am 30.5.2016 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung 2015 wies der Beschwerdeführer (neben Einkünften aus Kapitalvermögen) die mit 201.198,97 € berechneten Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen aus, wobei er die Anrechnung der entrichteten Immobilienertragsteuer auf die festgesetzte Einkommensteuer beantragte.

III.3. Bei einer die Einkommensteuer 2012 bis 2015 umfassenden Außenprüfung verwies der Prüfer auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach die Aufteilung des Verkaufspreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen habe. Hierzu seien jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Verkaufspreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen.

Der Sachwertanteil (Verkehrswert) des bloßen Grund und Bodens könne entsprechend dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten des Sachverständigen A zum Stichtag 18.6.2015 mit 3,820.000 € angesetzt werden.

Der Sachwertanteil der Gebäude sei gemäß § 184 BAO zu schätzen. Bei Massivgebäuden werde in der Bewertungsliteratur eine durchschnittliche Lebensdauer von 80 bis 100 Jahren angenommen, was einer jährlichen AfA von 1 % bis 1,25 % entspreche. Nach dem Baupreisindex für

den Wohn- und Siedlungsbau ergebe sich für die kurze Zeitspanne („maximal von 2010 bis 2015“) eine jährliche Preissteigerung in ähnlicher Höhe. Der Sachwert der Gebäude könne somit in Höhe der Herstellungskosten (von 7,977.782,52 €) geschätzt werden.

Nach dem Sachwertverhältnis entfalle der Kaufpreis von 21,000.000 € demnach zu 32,38 % (6,799.582,88 €) auf Grund und Boden und zu 67,62 % (14,200.417,12 €) auf die Gebäude. Der auf die Gebäude entfallende Kaufpreisanteil bleibe steuerfrei. Von der gesamten übertragenen Grundfläche (2.512 m²) würden 1.000 m² (39,81 %) unter die Hauptwohnsitzbefreiung fallen (Rz 6634 der Einkommensteuerrichtlinien). Von dem für Grund und Boden errechneten Kaufpreisanteil (6,799.582,88 €) seien somit 4,092.742,56 € (60,19 %) steuerpflichtig. Nach Abzug der anteiligen Anschaffungskosten von 734.860 € (60,19 % von 1,220.900 €) betrage die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer somit 3,357.882,56 € (Niederschrift über die Schlussbesprechung und Prüfungsbericht vom 5.5.2017).

III.4. Im Einkommensteuerbescheid vom 13.6.2017 setzte das Finanzamt die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit 839.470,64 € (25 % von 3,357.882,56 €) fest; die bereits entrichtete Steuer von 50.300 € wurde angerechnet.

III.5. Mit Schreiben vom 19.7.2017 erhob der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13.6.2017 Beschwerde mit dem Antrag, „den angefochtenen Bescheid aufzuheben und durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, der den folgenden Beschwerdegründen Rechnung trägt“:

Das Finanzamt habe die Hauptwohnsitzbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 hinsichtlich des Grund und Bodens zu Unrecht nur auf eine Fläche von 1.000 m² angewendet. Nach Ansicht des VwGH habe nämlich der Grund und Boden, der aufgrund der konkreten Umstände (zB Bau- platzgröße) für die Errichtung des Eigenheims erforderlich sei, bei der Veräußerung steuerfrei zu bleiben. Nur ein „darüber hinausgehender Grund und Boden, der unabhängig vom Eigen- heim verwertbar ist, weil zum Beispiel auf diesem ein weiteres selbständiges Gebäude errichtet werden könnte“, solle von der Befreiung nicht erfasst werden (VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025). Aus der Beschreibung der Liegenschaft im Gutachten des Sachverständigen A und der angeschlossenen Fotodokumentation sei ersichtlich, dass die gegenständliche Liegenschaft unregelmäßig konfiguriert und steil von Ost nach West geneigt sei. Ein Großteil der Liegenschaft liege in der gelben Zone gemäß Gefahrenzonenplan der Wildbach- und Lawinenverbauung, der südliche Bereich entlang der Grundstücksgrenze liege sogar in der roten Zone. Aus dem Gutachten sowie der angeschlossenen Fotodokumentation ergebe sich klar, dass die gegenständliche Liegenschaft trotz ihrer Größe von 2.512 m² nicht für eine weitere gesonderte Verwendung (zB für einen gesonderten Verkauf oder für den Bau eines dritten Gebäudes) geeignet sei. Nach der Verkehrsauffassung bilde die gesamte Liegenschaft (mit Ausnahme der Grundfläche für das Nebengebäude) eine Einheit und sei insgesamt als „bebautes Grundstück“ anzusehen, welches in diesem Ausmaß der Befreiungsbestimmung unterliege.

Selbst wenn man der Ansicht wäre, dass auch dem Nebengebäude (Gästehaus) ein über die Hausfläche hinausgehender Grund und Boden zuzurechnen sei, wäre die Berechnung des Finanzamtes nicht richtig. Nach dem Kauf im Jahr 2009 sei die ursprünglich ungeteilte Grundparzelle auf Anordnung der Gemeinde geteilt worden. Die Gemeinde habe damit eine Bauübergröße vermeiden wollen. Die Grundparzelle xxxx/x1 mit dem Haupthaus könne nicht mehr geteilt werden, der gesamte Grund und Boden dieser Parzelle bilde mit dem Haupthaus eine Einheit. Die Grundparzelle xxxx/x1 falle daher - der klarstellenden Rechtsprechung des VwGH folgend - zur Gänze unter die Hauptwohnsitzbefreiung. Gleiches gelte für die daran angrenzende Grundparzelle xxxx/x3 mit 178 m², die in der Hochwassergefahrenzone rot liege und nicht gesondert verwertbar sei. Demzufolge wäre nur der anteilig auf die Grundparzelle xxxx/x2 (864 m²) entfallende Verkaufspreis steuerpflichtig.

Bei der Aufteilung des Gesamtkaufpreises von 21.000.000 € auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits habe der Beschwerdeführer die Differenzmethode angewendet. Das Finanzamt habe diese Methode als generell unzulässig erachtet. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH habe die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als „Restgröße“ ermittelt werde, führe dann zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis, wenn der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden könne und überdies der tatsächliche Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspreche. Erst wenn diese beiden Voraussetzungen nicht zutreffen, sei nach der Rechtsprechung der Methode des Sachwertverhältnisses der Vorzug zu geben (VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033; VwGH 7.9.1990, 86/14/0084). Die Differenzmethode sei somit nicht zulässig, wenn der Kaufpreis der Liegenschaft nicht dem Verkehrswert entspreche. Dies sei dann der Fall, wenn der Kaufpreis aus besonderen, zB in der Person des Käufers gelegenen Gründen über dem durchschnittlichen Kaufpreis vergleichbarer Liegenschaften liege. Wenn der Kaufpreis infolge eines „Liebhaberaufschlages“ des Käufers über dem Verkehrswert liege, sei die Differenzmethode ausgeschlossen. Im gegenständlichen Fall sei dies jedoch nicht gegeben. Nach den Recherchen des Beschwerdeführers betrage der Kaufpreis pro m² Wohnnutzfläche in X und Umgebung zwischen 11.875 € und 23.750 €. Im Beschwerdefall habe der Quadratmeterpreis 14.285 € betragen; es sei daher kein Liebhaberpreis bezahlt worden. Selbst bei Anwendung der Verhältnismethode habe die belangte Behörde die Besteuerungsgrundlage falsch ermittelt, indem sie als Verkehrswert (Sachwert) für das Gebäude bloß die seinerzeitigen Herstellungskosten (abzüglich AfA zuzüglich Indexsteigerung) ansetze, hinsichtlich des Wertansatzes für Grund und Boden jedoch auf das vorgelegte Verkehrswertgutachten zurückgreife. Bei Berechnung des Verkehrswertes seien auch die vom Beschwerdeführer erbrachten Arbeitsstunden für die Gestaltung der Innenausstattung der beiden Häuser zu berücksichtigen; die (hypothetischen) Kosten eines Innenarchitekten hätten zumindest 10 % der Bausumme (d.s. 800.000 €) betragen.

Darüber hinaus ergäben sich aus dem Verkehrswertgutachten des Sachverständigen A für die einzelnen Parzellen unterschiedliche Grundwerte.

Weiters wurden die Anträge auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung (§ 262 Abs. 2 BAO), Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO) und Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) gestellt.

III.6. Am 18.10.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt, die Beschwerde vollinhaltlich abzuweisen.

III.7. Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes (Schreiben vom 16.12.2021) teilte der Vertreter des Beschwerdeführers in einer umfangreichen Stellungnahme vom 22.4.2022 u.a. mit, nach dem Kauf der Liegenschaft Ende Februar 2009 habe es auf Grund behördlicher Verfahren noch rund ein Jahr gedauert, bis mit den Planungs- und Bauarbeiten begonnen werden konnte. Die beiden Gebäude seien Ende Juli 2012 fertiggestellt und in Nutzung genommen worden. Weiters wurden Aufwendungen für Gartenbau und Landschaftsarchitektur näher erläutert und mit Rechnungen belegt. Zu den geltend gemachten Eigenleistungen wurde ausgeführt, ein Aufwand von 800.000 € entspreche rund 10 % der Baukosten und sei ein übliches Honorar, das für baubegleitende Kontrolle, die Koordination der Bauarbeiten und die Durchführung von Ausschreibungen und innenarchitektonische Arbeiten bezahlt werde. Die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers habe Graphik und Design studiert und entsprechende Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der Innenarchitektur. Der Beschwerdeführer sei als studierter Betriebswirt und auf Grund seiner beruflichen Erfahrungen in der Lage gewesen, die baubegleitende wirtschaftliche Kontrolle selbst durchzuführen. In der intensiven Bauphase, die rund 19 Monate gedauert habe, seien der Beschwerdeführer und seine Lebensgefährtin nahezu täglich auf der Baustelle gewesen. Es werde dabei von einem Zeitaufwand von mindestens 2.630 Stunden pro Person ausgegangen. Zudem wären auch die Fahrtkosten und die Kosten der oftmals erforderlichen Hotelaufenthalte zu berücksichtigen.

III.8. Am 6.5.2022 wurde den beiden Parteienvertretern eine von der Richterin erstellte Auswertung übermittelt, nach der die Grundparzellen in der Umgebung der Streitliegenschaften eine durchschnittliche Größe von rund 1.100 m² aufwiesen. Im Anschluss an ein am 19.5.2022 stattgefundenes Erörterungsgespräch wurde den Parteienvertretern am 31.5.2022 eine vorläufige Berechnung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen und der darauf entfallenden Steuer übermittelt.

III.9. In der mündlichen Verhandlung am 26.7.2022 führte der Vertreter des Beschwerdeführers, Rechtsanwalt Dr. B, zusammengefasst aus, Standardmethode sei seines Erachtens die Differenzmethode. Könne bei einem Liegenschaftsverkauf mit Gebäude der Grundwert eindeutig festgelegt werden, könne nach der Rechtsprechung des VwGH der Gebäudewert als Differenz zum Verkaufspreis errechnet werden, wenn der Verkauf zum Verkehrswert

stattfinde. Im Beschwerdefall sei der Verkauf zum Verkehrswert erfolgt, weil die Liegenschaft in dem Gebiet einfach den Kaufpreis wert gewesen sei. Es sei kein „Liebhaberpreis“ gezahlt worden.

Aus den Entscheidungen des BFG und der Rechtsprechung des VwGH könne nicht abgeleitet werden, dass die „1.000 m²-Grenze“ bei der Hauptwohnsitzbefreiung eine absolute Obergrenze sei. Wenn es auf die örtlichen Bauvorschriften ankomme, dann auch auf die Landschaftstopographie. Somit könne es nicht typisierend eine Höchstgrenze für ganz Österreich geben. Man könne nicht voll nutzbares Flachland, etwa im Burgenland, mit einer Hanglage im Bergland vergleichen. Das zeigten auch die (im Akt befindlichen) Bilder: Der Wildbach und die Böschung seien Teil des Grundstücks, jedoch als Bauland nicht verwendbar. Insofern hätte man das Sachverständigengutachten genauer machen können. Der wirklich nutzbare Teil liege unter 1.000 m². Erhebungen der Richterinnen, wie groß die Grundstücke in der Gegend typischerweise seien, hätten einen Wert von 1.100 m² ergeben, dies unter Weglassung der großen Grundstücke. Sollte man der Meinung sein, dass die Differenzmethode nicht anwendbar sei, wäre dieser Wert von 1.100 m² sachgerechter als ein Wert von 1.000 m². Über Befragen, für welche Fläche die Hauptwohnsitzbefreiung beansprucht werde, erklärte Dr. B: Auf Grund der konkreten Situation habe der Beschwerdeführer nur die gesamten 1.470 m² (Anmerkung: der Gp xxxx/x1 neu) kaufen oder eben von einem Kauf Abstand nehmen können. Beantragt werde daher die Hauptwohnsitzbefreiung für 1.470 m². Sollte der Senat zum Ergebnis kommen, dass es nicht auf das konkrete Grundstück ankomme, sondern die Umgebung einbezogen werden müsse, werde die Hauptwohnsitzbefreiung für 1.100 m² beantragt.

Der Vertreter des Finanzamtes, Mag. C, vertrat den Standpunkt, im Beschwerdefall sei doch ein „Liebhaberpreis“ bezahlt worden: Der Gutachter habe bei seiner Befragung ausgesagt, dass der hohe Kaufpreis für Grund und Gebäude gezahlt worden sei. Die erzielte Marge von rund elf Millionen Euro könne daher nicht nur auf das Gebäude entfallen.

Bezüglich Eigenleistungen des Beschwerdeführers sei kein konkreter Leistungsnachweis erbracht worden. Zudem würden Eigenaktivitäten des Bauherrn durch die Hauptwohnsitz- bzw. Herstellerbefreiung berücksichtigt.

Das Finanzamt halte daran fest, dass die Befreiung für Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m² ausreichend sei. Auch das BFG habe in seinen Erkenntnissen vom 11.1.2021, RV/7100236/2015, vom 30.3.2022, RV/5100981/2017 und vom 1.6.2022, RV/7100215/2019, diese Höchstgrenze angewendet. Das Erkenntnis des BFG vom 30.3.2022 enthalte auch eine Darstellung der historischen Entwicklung dieses Grenzwertes. Der Rechtssatz des VwGH zu seinem Erkenntnis vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 („nach der Verkehrsauffassung erforderlich“) lasse nach Ansicht des Finanzamtes nicht den Schluss zu, dass die lokalen Verhältnisse zu prüfen seien. Vielmehr deute er auf eine im Anwendungsbereich des EStG, also in ganz Österreich einheitliche Größe hin, unabhängig davon, ob in einem Bundesland das Bauland knapp oder in größerem Ausmaß verfügbar sei. Ebenso werde in den Erkenntnissen

des BFG ausgesagt, dass nicht auf die Ortsüblichkeit, sondern in typisierender Betrachtungsweise darauf abzustellen sei, wieviel Grund für einen Hausbau, für den Bau eines Einfamilienhauses erforderlich sei.

Was wirklich zähle, sei die Lage, da komme es nicht auf eine kleine Böschung an. Die Gegend in X sei Bestlage. Deshalb habe der Beschwerdeführer auch die hohe Rendite aus dem Investment erzielt.

Die Senatsmitglieder Ri und LR1 verwiesen auf die vorliegenden Pläne und Fotos, aus denen ersichtlich sei, dass die Beeinträchtigung der Liegenschaft durch Wildbach und Böschung nur einen kleinen Teil der Gesamtfläche betreffe.

Rechtsanwalt Dr. B teilte noch mit, der Beschwerdeführer sei nach dem Verkauf der Liegenschaften in X in sein Elternhaus zurückgekehrt. Er habe die beiden Gebäude grundsätzlich möbliert verkauft; einen Teil der Einrichtungsgegenstände habe er jedoch behalten.

IV. Rechtslage

IV.1. Gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung unterliegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) als sonstige Einkünfte der Besteuerung.

§ 30 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) lautet auszugsweise:

(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). ...

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte

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

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

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

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

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

und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. ...

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten ...

IV.2. Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 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.

IV.3. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder

- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 anwendbar ist,

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

V. Rechtliche Erwägungen

Die Gp xxxx/x1 (mit dem Haupthaus), die Gp xxxx/x2 (mit dem Gästehaus) und die Gp xxxx/x3 (Zufahrt) wurden in einem einheitlichen Vorgang (Vertrag vom 18.6.2015) veräußert. Nach der oben (Punkt IV) dargestellten Rechtslage ist jedoch zu differenzieren:

V.1. Auf den Verkauf des Haupthauses ist § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 (Hauptwohnsitzbefreiung) anzuwenden. Zur Reichweite dieser Bestimmung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.3.2017, GZ. Ro 2015/15/0025, auf die Gesetzesmaterialien zur Stammfassung des § 30 EStG 1988 (621 Blg NR 17. GP, 82) verwiesen, wonach die Befreiung (von der Einkommensteuer für Spekulationsgewinne) auch für den Grundanteil bzw. den Grund gegolten habe, der „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Auch habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18.12.2001, 0098/15/0019, im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischt genutzten Gebäudes die Frage behandelt, in welchem Umfang der Grund und Boden einer Baulichkeit zuzuordnen sei: Dazu gehöre nicht nur jener Grund und Boden, auf dem das Gebäude stehe, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit „bebautes Grundstück“ angesehen werde.

Unter Bedachtnahme auf die Gesetzesmaterialien und die angeführte Rechtsprechung sei § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dahingehend auszulegen, dass einem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen sei, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“; dies sei nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen.

V.2. Auf den Verkauf des Gästehauses ist § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Herstellerbefreiung) anzuwenden.

V.3. Der Verkauf des restlichen Grund und Bodens unterliegt nach Maßgabe des § 30a Abs. 1 EStG 1988 der Einkommensteuer.

VI. Bewertung

Grund und Boden

VI.1. Der Kaufpreis samt Nebenkosten der Grundparzellen xxxx/x1 und xxxx/x2 betrug 1,191.123 €. Dazu kamen Gebühren, die Kosten diverser Bewilligungen, Anwaltskosten und Kosten der Gartenanlage (Bepflanzung) im Gesamtbetrag von 202.013 €. Für die Gp xxxx/x3 fielen Anschaffungskosten (Kaufvertrag samt Nebenkosten) von 31.482 € an. Insgesamt betrugen die dem Grund und Boden zuzuordnenden Anschaffungskosten somit **1,424.618 €** (siehe oben Punkt I.1. sowie die beiliegende Tabelle 1).

VI.2. In dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Sachverständigengutachten wurde der Verkehrswert der (fiktiv unbebauten) Liegenschaft zum Zeitpunkt der Veräußerung, ausgehend von einem Grundwert von 1.600 € pro m² sowie unterschiedlichen Abschlägen (Lage in der gelben bzw. roten Gefahrenzone, Vernässung) und Zuschlägen (Aussicht, Besonnung), mit **3,817.784 €** (gerundet 3,820.000 €) ermittelt, wovon

- 2,346.120 € (2,469.600 € abzüglich 5 % Marktanpassung) auf das Baugrundstück Gp. xxxx/x1 mit einer Fläche von 1.470 m²,

- 1,444.608 € (1,520.640 € abzüglich 5 % Marktanpassung) auf das Baugrundstück Gp. xxxx/x2 mit einer Fläche von 864 m² und

- 27.056 € (28.480 € abzüglich 5 % Marktanpassung) auf das Freilandgrundstück Gp. xxxx/x3 mit einer Fläche von 178 m² entfallen (siehe im Detail Seite 16 des Sachverständigengutachtens sowie die beigeschlossene Tabelle 2).

Ein Bebauungsabschlag war nach Ansicht des Sachverständigen A nicht vorzunehmen (Niederschrift vom 5.10.2016).

Nach Ansicht des Senates hat der Sachverständige durch die (wenngleich pauschalen) Abschläge ausreichend berücksichtigt, dass Teilflächen der Gp xxxx/x1 sowie der Gp xxxx/x2 (Wildbach und Böschung) nicht nutzbar bzw. als Bauland nicht verwendbar sind. Was die Hanglage betrifft, hat der Sachverständige - zutreffend - auch Vorteile (Aussicht und Besonnung) in die Bewertung einbezogen.

Der Senat erachtet das Sachverständigengutachten insgesamt als schlüssig.

Gebäude

VI.3. Die Herstellungskosten der Gebäude wurden mit insgesamt 7,620.729 € ermittelt (siehe die beiliegende Tabelle 3).

VI.4. Bei der Schätzung des Sachwertes der Gebäude zum Veräußerungszeitpunkt war von Baukosten in Höhe von 7,620.729 € auszugehen, die nach Maßgabe der Steigerung des Baupreisindex im Zeitraum zwischen der Fertigstellung der Gebäude (Ende Juli 2012) und dem Verkauf (18.6.2015) um 6,3 % aufgewertet und um die Abschreibung für Abnutzung vermindert wurden. Der AfA-Berechnung wurden Gesamtnutzungsdauern von 80 Jahren (AfA-Satz 1,25 %) und ein Gebäudealter zum Verkaufszeitpunkt von 2,9 Jahren zugrunde gelegt. Der Sachwert der Gebäude zum Veräußerungszeitpunkt wurde demgemäß mit 7,807.180 € ermittelt.

In den vom Prüfer angesetzten Herstellungskosten war eine Provision der D betreffend Verkaufsvermittlung im Betrag von 49.980 € enthalten, die dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 unterliegt.

Inventar

VI.5. Dem mitverkauften Inventar haben die Vertragsparteien offenbar keine besondere Selbständigkeit beigemessen, wurde doch im Kaufvertrag vom 18.6.2015 der vereinbarte Kaufpreis ausschließlich dem Grund und Boden sowie den Gebäuden zugeordnet. Ein - wenngleich prozentuell geringer - Anteil an den Anschaffungskosten und am Verkaufserlös muss objektiv jedoch auf die mitverkauften (beweglichen) Einrichtungsgegenstände entfallen. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer einen (nicht mehr quantifizierbaren) Teil der Möbel behalten hat.

Der Senat schätzt die Anschaffungskosten dieses Inventars an Hand der Rechnung des Einrichtungshauses E vom 22.10.2012 mit rund 108.000 € (Gesamtbetrag 133.655 € abzüglich eines Betrages von rund 25.500 für die in den Gebäudekosten enthaltenen Tapeten und Gardinenstangen) und die Anschaffungskosten der vom Beschwerdeführer zurückbehaltenen Möbel mit 50 % dieses Betrages, somit mit 54.000 €. Auf die mitverkauften Möbel entfallen somit Anschaffungskosten mit einem Schätzwert von ebenfalls 54.000 €.

VI.6. Weiters geht der Senat davon aus, dass die mitverkauften Möbel in der Zeit zwischen Anschaffung (laut Rechnung der Fa. E: Juni bis Oktober 2012) und Verkauf keine relevante Wertänderung erfahren haben, sodass deren Sachwert zum Verkaufszeitpunkt gleichfalls mit 54.000 € angenommen werden kann (siehe Tabelle 3).

VII. Aufteilung des Verkaufspreises

VII.1. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hat die Aufteilung des Kaufpreises für eine bebaute Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen. Hierzu ist jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen. Ebenso hat zur Ermittlung der Einkünfte aus einem Veräußerungsgeschäft die Aufteilung des gesamten Veräußerungserlöses auf mehrere - nur zum Teil von Befreiungsbestimmungen betroffene - Liegenschaften nach objektiven Kriterien zu erfolgen (etwa nach der Methode des Sachwertverhältnisses; siehe etwa VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008; VwGH 19.12.2013, 2012/15/0033, mwN).

VII.2. Im Beschwerdefall erfolgte die Veräußerung der Liegenschaft zu einem Gesamtkaufpreis, der die Sachwerte (von Grund und Gebäude samt Inventar) erheblich überschritt. Die vom Beschwerdeführer vertretene "Differenzmethode", bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als „Restgröße“ ermittelt wird, durfte daher nicht angewendet werden. Die Aufteilung des Verkaufspreises von 21.000.000 € auf Grund und Boden einerseits und Gebäude (samt Inventar) andererseits hatte nach dem Sachwertverhältnis zu erfolgen.

VII.3. In der Beschwerde wird vorgebracht, dass bei der Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Gebäude Eigenleistungen des Beschwerdeführers von 800.000 € (hypothetische Kosten eines Innenarchitekten in Höhe von 10 % der Bausumme) zu berücksichtigen seien. Beim Erörterungsgespräch erachtete der Vertreter des Beschwerdeführers Eigenleistungen von 400.000 € als angemessen. In der Stellungnahme vom 22.4.2022 (siehe oben Punkt III.7) wurden diese Leistungen näher erläutert. Dazu kämen Fahrt- und Hotelkosten im Zusammenhang mit dem Besuch der Baustelle.

Was zunächst die - nicht nachgewiesenen und auch betragsmäßig nicht konkretisierten - Reisekosten im Zusammenhang mit dem Besuch der Baustelle anlangt, so sind dies typische Ausgaben eines Bauherrn, der sich über den Baufortschritt informieren bzw. auf der Baustelle nach dem Rechten sehen möchte. Sie gehören weder zu den Herstellungskosten der Gebäude noch sind sie in die Kaufpreisaufteilung einzubeziehen. Ebenso wenig können bei der Kaufpreisaufteilung hypothetische Kosten eines Innenarchitekten berücksichtigt werden. Die Frage des Bundesfinanzgerichtes im Ergänzungsersuchen vom 16.12.2021, ob der Beschwerdeführer Aufzeichnungen über die aufgewendeten Arbeitsstunden geführt habe, blieb in der Stellungnahme vom 22.4.2022 unbeantwortet. Auch andere Leistungsnachweise konnten nicht vorgelegt werden.

VII.4. Die Aufteilung des Verkaufspreises auf Grund und Boden, Gebäude und Inventar ist der beiliegenden Tabelle 4 zu entnehmen.

VIII. Limitierung der von der Hauptwohnsitzbefreiung umfassten Grundfläche

VIII.1. Der Wortlaut des § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 enthält keine Begrenzung der Hauptwohnsitzbefreiung auf ein bestimmtes Flächenausmaß. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 29.3.2017, 2015/15/0025) ist jedoch dem begünstigten Eigenheim Grund und Boden in jenem Ausmaß zuzuordnen, das nach der Verkehrsauffassung „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (siehe oben Punkt V.1). Nach Zorn, RdW 2017/258, erfasse die Befreiung demnach die Fläche, auf der das Gebäude errichtet ist, und darüber hinaus so viel an das Gebäude umgebender Fläche, als üblicherweise (wohl unter Einbeziehung der örtlichen Bauvorschriften) als Bauplatz erforderlich ist; dies seien aber wohl keinesfalls mehr als 1.000 m².

VIII.2. Der Vertreter des Beschwerdeführers hat in der mündlichen Verhandlung (siehe oben Punkt III.9) vorgebracht, die Fläche der Gp xxxx/x1, auf der das Wohnhaus errichtet wurde, betrage zwar insgesamt 1.470 m². Der Teil der Gp xxxx/x1, der wirklich als Bauplatz verwendet werden konnte, sei jedoch nicht größer als 1.000 m². Der Beschwerdeführer habe nicht die Möglichkeit gehabt, nur den bebaubaren Teil der Gp xxxx/x1 zu erwerben.

VIII.3. Nach Ansicht des Senates ist eine derartige Differenzierung nicht zulässig. Auch auf die durchschnittliche Größe der umliegenden Grundstücke kommt es nach Meinung des Senates nicht an. Vielmehr sieht der Senat eine Begrenzung der Hauptwohnsitzbefreiung auf 1.000 m² als dem Normzweck entsprechend und damit als sachgerecht an.

IX. Berechnungen

IX.1. Zur Neuberechnung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen wird auf das beiliegende Berechnungsblatt (Tabelle 5) verwiesen.

IX.2. Die festgesetzte Einkommensteuer errechnet sich wie folgt:

Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 (unverändert)	-1.292,00 €
Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen (unverändert):	409.807,11 €
Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, die dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen:	3,168.565,00 €
Einkommensteuer gemäß § 33 EStG 1988 (unverändert)	0,00 €
Steuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen (unverändert)	102.451,77 €
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen	792.141,28 €
Einkommensteuer	894.593,05€

anrechenbare ausländische Quellensteuer	-6.457,62 €
anrechenbare Immobilienertragsteuer	-50.300,00 €
Festgesetzte Einkommensteuer	837.835,43 €
gerundet gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	837.835,00 €

X. Zulässigkeit der ordentlichen 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 Frage, wie bei Anwendung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 die *üblicherweise als Bauplatz erforderliche* Grundstücksfläche zu ermitteln ist, wurde in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht beantwortet. Eine Revision ist daher zulässig.

Innsbruck, am 1. September 2022