

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems, über die Beschwerde vom 3. Mai 2021 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 27. April 2021 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 26. August 2020 wurde durch die damalige Insolvenzverwalterin des Beschwerdeführers (im Folgenden abgekürzt Bf.) ein Auskunftersuchen an die belangte Behörde hinsichtlich Immobilienertragsteuer bei Veräußerung eines Eigenheimes gestellt. Es wurde dargelegt, dass der Bf. im Dezember 2006 zusammen mit seiner damaligen Lebensgefährtin die unbebaute Liegenschaft ***1***, ***2***, zu einem Preis 120.900,00 € zuzüglich Nebenkosten erworben habe. Anschließend hätten die Lebenspartner in Eigenregie einen Keller errichtet und eine Firma mit der Erstellung eines Rohbaus zum Preis von 120.883,00 € beauftragt. Den gesamten Ausbau, einschließlich der Errichtung der Außenanlagen, hätten die Lebenspartner ebenfalls selbst ausgeführt und lediglich das Material dafür eingekauft. In einer vorsichtigen Schätzung könnten die erbrachten Eigenleistungen der Lebenspartner, einschließlich der mithelfenden Angehörigen, mit 58.500,00 € (1950 Stunden zu je 30,00 €) beziffert werden. Die gesamten Kosten des Kellers und Ausbaus hätten daher 150.953,91 € betragen. 2019 habe das Haus aus finanziellen Gründen veräußert werden

müssen. Der Verkaufspreis habe 550.000,00 € betragen. Da der Bf. nicht binnen Jahresfrist ausziehen habe können, sei trotz Erfüllung der 5 Jahresfrist die Hauptwohnsitzbefreiung nicht anwendbar. Es stelle sich nun die Frage, ob die Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 anwendbar sei. Neben rechtlichen Erläuterungen werde nochmals dargelegt, dass im vorliegenden Fall für die Erstellung des Rohbaus mit der Firma „***3***“ ein Preis von 120.883,00 € vereinbart worden sei, die Mehrleistungen hätten 9.001,00 € betragen. Den Ausbau und die Errichtung des Kellers hätten die Lebenspartner selbst bewerkstelligt. Nach Erachten der Insolvenzverwalterin seien bei der Beurteilung, ob ein selbst hergestelltes Gebäude vorliege oder nicht, auch die Eigenleistungen der Bauherren zu berücksichtigen, da dies andernfalls dazu führen würde, dass jemand, der das Haus durch seine eigene Arbeitskraft fertig stelle und nur Material einkaufe, um die Herstellerbefreiung möglicherweise umfallen würde, wohingegen jemand, der selbst nichts mache und nur Unternehmer mit der Fertigstellung beauftrage, diese Steuerbefreiung erlangen könnte.

In Beantwortung des gegenständlichen Auskunftersuchens wurde vom Finanzamt mit Schriftsatz vom 17. September 2020 dargelegt, die Berücksichtigung fiktiver Herstellungskosten in Form einer betraglichen Schätzung der Eigenleistung sei nicht zulässig und diese könnten somit nicht den tatsächlichen Herstellungskosten hinzugerechnet werden. Demzufolge würden die Kosten des Ausbaus und der Errichtung des Kellers den Fixpreis des Fertigteilhauses nicht übersteigen, weshalb insgesamt kein selbst hergestelltes Gebäude im steuerrechtlichen Sinn vorliege.

In weiterer Folge wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2020 vom 3. Mai 2021 erlassen, in welchem dem Begehren auf Berücksichtigung der Herstellerbefreiung nicht entsprochen wurde.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 3. Mai 2021 wurde im Wesentlichen wiederholend ausgeführt, die Nichtberücksichtigung von Eigenleistungen führe zum absurden Ergebnis, dass jemand, der den gesamten Ausbau fremdvergebe, die Herstellerbefreiung im Gegensatz zu jemandem, der den Ausbau selbst tätige und nur Material einkaufe, anwenden könne.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Österreich vom 16. August 2021 wurde entscheidungswesentlich ausgeführt, dass die Kosten der eigenen Arbeit und der Wert unentgeltlicher Leistungen nicht als Teil der Herstellungskosten berücksichtigt werden könnten. Lohnkosten für mitbeschäftigte Familienmitglieder seien nur dann zu berücksichtigen, wenn sie tatsächlich und nachweislich verausgabt worden seien und der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten würden. Da die tatsächlich angefallenen Kosten der Errichtung des Kellers und des Hausausbaues den Fixpreis des Fertigteilhauses nicht übersteigen würden, liege steuerlich kein selbst hergestelltes Gebäude vor, weshalb die Herstellerbefreiung nicht zur Anwendung kommen könne.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 2. September 2021 wurde vorgebracht, der Bf. habe nicht beantragt, Eigenleistungen als Herstellungskosten steuerlich abzusetzen. Es gehe ihm nur darum, seine Eigenleistungen bei der Frage des Umfangs der Ausbau- und Fertigstellungsarbeiten zu berücksichtigen. Andernfalls würde sich ein dem Gesetzeszweck, Herstellungsvorgänge zu befreien, widerstrebender Wertungswiderspruch ergeben, indem die Veräußerung dann befreit gewesen wäre, wenn der Bf. die selbst ausgeführten Arbeiten fremdvergeben und damit den Umfang der eigenen Herstellung reduziert hätte.

Der Beschwerdeantrag werde aufrechterhalten und eine mündliche Senatsverhandlung beantragt.

Mit Schriftsatz vom 14. März 2023 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Senatsentscheidung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat mit Kaufvertrag vom 11. November 2016 gemeinsam mit seiner ehemaligen Lebensgefährtin die unbebaute Liegenschaft ***1***, ***4***, zu einem Preis von 120.900,00 € zuzüglich Nebenkosten erworben. Eine Fertigteilhausfirma wurde mit der Erstellung des Rohbaus zu einem Fixpreis von 120.883,00 € beauftragt, die Mehrleistungen haben 9.001,00 € betragen. Den gesamten weiteren Ausbau, einschließlich der Errichtung des Kellers und der Außenanlagen, haben die Lebenspartner und mithelfende Angehörige selbst ausgeführt und lediglich das Material in Höhe von 92.453,91 € zugekauft. Schließlich wurde die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 20. September 2019 im Rahmen eines Insolvenzverfahrens beider Partner um 550.000,00 € verkauft.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde im Beschwerdefall vorgelegten Akten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob die Eigenleistungen des Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin sowie die unentgeltlich getätigten Leistungen anderer Hilfskräfte als (fiktive) Herstellungskosten anzuerkennen sind und deshalb die Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Herstellerbefreiung) zur Anwendung kommt.

Während private Grundstücksveräußerungen vor dem 31.3.2012 nur in Ausnahmefällen (Spekulationsgeschäfte) der Einkommensteuer unterlagen, schuf der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 30 EStG 1988 durch das BGBl. I Nr. 22/2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012 - 1. StabG 2012) eine generelle Steuerpflicht der Veräußerungserlöse aus privaten Grundstücksverkäufen (Immobilienverertragsteuer) und sah dabei in bestimmten Fällen eine Steuerbefreiung vor.

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 22/2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012) lautet auszugsweise:

"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."

Gemäß § 124b Z 215 EStG 1988 tritt § 30 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, mit 1. April 2012 in Kraft und ist erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

Nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind von der Besteuerung ausgenommen die Einkünfte aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.

Erfahrungsgemäß stellt es eine Ausnahme dar, dass die Wertschöpfung bei der Errichtung eines Gebäudes allein (oder überwiegend) auf die Arbeitsleistung einer einzigen Person (des Eigentümers) zurückzuführen ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 20.09.2001, 98/15/0071, ausgesprochen (zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012), dass der Gesetzgeber mit dem Begriff des selbst hergestellten Gebäudes auch Gebäude erfassen wollte, die der Eigentümer zwar nicht (allein oder überwiegend) in eigener Arbeitsleistung errichtet, aber als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt. Nach den Ausführungen in den Gesetzesmaterialien zum 1. Stabilitätsgesetz 2012 (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1680 BlgNR 24 GP, 8) sollen auch selbst hergestellte Gebäude wie bisher von der Besteuerung befreit sein. *"Ein selbst hergestelltes Gebäude liegt vor, wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich der Errichtung das (finanzielle) Baurisiko trägt; er also selbst oder auch durch einen Bauunternehmer das Gebäude errichtet (siehe hierzu auch VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017). Anders als nach der bisherigen Rechtslage soll die Befreiung allerdings insoweit nicht greifen, als das Gebäude innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient hat. Im Falle einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung nur anteilig zu"* (Erläuterungen zur Regierungsvorlage 1680 BlgNR 24 GP, 8).

Ein selbst hergestelltes Gebäude liegt dabei nur dann vor, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als „Hausbau“ angesehen werden. Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung nur die erstmalige Errichtung eines Objektes. Dem Begriff des *"selbst hergestellten Gebäudes"* in § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 kommt die gleiche Bedeutung zu wie dem gleichlautenden Begriff des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012. Dies ergibt sich bereits aus den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP 8; siehe dazu VwGH 22.2.2022, Ra 2020/15/0001).

Der Ansatz der eigenen Arbeitsleistung ist dem Einkommensteuerrecht fremd; der Ansatz eines fiktiven Aufwands für Eigenleistungen in Zusammenhang mit dem Neubau eines Gartenhauses kommt daher nicht in Betracht wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20.10.1967, 0322/66, feststellte: *„Wurde auf einem als unbebaut erworbenen Grundstück ein Haus errichtet und das nunmehr bebaute Grundstück innerhalb der vom Gesetz für die Annahme von Spekulationsgeschäften festgesetzten Frist veräußert, so sind sowohl die Anschaffungskosten des Grundes als auch die (tatsächlichen) Herstellungskosten des Hauses dem Veräußerungspreis bei Ermittlung des Spekulationsgewinnes gegenüberzustellen. Im Beschwerdefall war das Haus ohne Heranziehung von Professionalisten, also mit nur ganz geringen Kosten errichtet worden. Die Annahme fiktiver Herstellungskosten (bestehend etwa aus einem Rechnungsbetrag für die eigene Arbeit des Hauseigentümers, sodann aus den Kosten für die Verpflegung von Pflanzern etc.) wird in dem Erkenntnis als unzulässig befunden.“*

In diesem Sinne hat auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.5.1987, 86/14/0179, zum Ansatz eines „Unternehmerlohnes“ als fiktiver Aufwand folgende Rechtsauffassung vertreten: *„Bei einem Einzelunternehmen kommt der Ansatz eines "Unternehmerlohnes" als (fiktiver) Aufwand nicht in Betracht. Ein solcher Unternehmerlohn kann auch nicht durch Zwischenschaltung einer GmbH zu Betriebsausgaben des Einzelunternehmens werden.“*

Tatsächlich und nachweislich verausgabte Lohnkosten für mithelfende Angehörige wurden vom Bf. nicht behauptet bzw. nachgewiesen, weshalb auch diesbezüglich kein weiterer Herstellungsaufwand zu berücksichtigen ist.

Bei Veräußerung eines erworbenen, noch nicht benutzbaren und anschließend fertiggestellten Rohbaus liegt insgesamt ein selbst hergestelltes Gebäude vor, wenn die Fertigstellungskosten die Anschaffungskosten des Rohbaus übersteigen (siehe dazu EStR 6650; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 30 Rz 23; kritisch Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Rz 174). Dies gilt nach EStR 6650 auch für ein Fertigteilhaus, wenn die Kosten der Herstellung eines Kellers oder der Bodenplatte und die Kosten der Fertigstellung des Gebäudes den Fixpreis des Fertigteilhauses selbst übersteigen. Wird aber ein bereits als solches verwendbares Gebäude (auch Gebäudeteil wie Dachboden) angeschafft, ist nach Ansicht des BMF von einer Anschaffung auszugehen, auch

wenn die Herstellungskosten in der Folge die Anschaffungskosten übersteigen (EStR 6649). (Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2021, § 30 Rz 39).

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung von der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzuweichen. Die Eigenleistungen des Bf. und seiner damaligen Lebenspartnerin sowie die unentgeltliche Mithilfe von Angehörigen sind somit nicht als fiktive Herstellungskosten zu berücksichtigen. Auch geht das Argument des Bf. betreffend Werbungskosten ins Leere, da gegenständlich nicht über solche abgesprochen wird, sondern einzig zu beurteilen ist, ob Eigenleistungen als fiktiver Kostenaufwand zu den Herstellungskosten hinzuzurechnen sind. Zum vom Bf. behaupteten Wertungswiderspruch hinsichtlich selbst ausgeführter Arbeiten (= Eigenleistungen) und fremdvergebener Arbeiten ist festzuhalten, dass gerade diesbezüglich deshalb ein für die Gewährung der Herstellerbefreiung eklatanter Unterschied gegeben ist, weil bei letzteren ein finanzielles Bauherrenrisiko (sofern kein Fixpreis vereinbart wurde) vorliegt. Im Beschwerdefall wäre jedenfalls die Herstellerbefreiung nur bei Überwiegen der Fertigstellungskosten (hier Materialkosten) im Vergleich zu den Fixkosten des Rohbaus zu gewähren gewesen, da in diesem Fall insgesamt, auch hinsichtlich der Anschaffung des Rohbaus, ein selbst hergestelltes Gebäude vorgelegen wäre. Ein solcher Sachverhalt liegt gegenständlich aber nicht vor.

Da im Beschwerdefall die Fixkosten für den durch die Fertigteilhausfirma erstellten Rohbau die Kosten des durch den Bf., seine damalige Lebenspartnerin sowie die sonstigen Helfer durchgeführten Ausbaus einschließlich der Errichtung des Kellers und der Außenanlagen aufgrund nicht zu berücksichtigender fiktiver Kosten übersteigen, sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (Herstellerbefreiung) nicht erfüllt. Der Beschwerde konnte daher nicht Folge gegeben werden.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfrage im Einklang mit der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt somit nicht vor, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. März 2023