

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schröder Steuerberatungs GmbH, Mitlöhnerstraße 6, 2560 Berndorf, über die Beschwerde vom 4. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer 2017, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf. hat gemeinsam mit ihrem Ehemann in den Jahren 2013 und 2014 Grundstücke erworben, vereinigt und nach Abbruch des darauf befindlichen Gebäudes ein Einfamilienhaus darauf errichtet. Die Liegenschaft samt Gebäude wurde im Jahr 2017 veräußert und betreffend das Einfamilienhaus wurde die Herstellerbefreiung in Bezug auf die Immobilienertragsteuer geltend gemacht.

Am 12. November 2018 wurde ein Ersuchen um Ergänzung betreffend die Liegenschaftsveräußerung 2017 an die Bf. übermittelt. Da die Bf. einen Verlust aus dem Verkauf des Grundstückes geltend gemacht habe, wurde sie zum Nachweis um Übermittlung geeigneter Unterlagen bis zum 3. Dezember 2018 ersucht.

Eine Beantwortung des Ergänzungsersuchens seitens der Bf. ist nicht aktenkundig.

Mit Bescheid vom 15. Februar 2019 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2017 in der Höhe von 89.405,00 Euro festgesetzt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass infolge Nichtbeantwortung des Ergänzungsersuchens vom 12. November 2018 bei der Ermittlung der Immobilienertragsteuer die geltend gemachte Herstellerbefreiung nicht habe berücksichtigt werden können. Die Grundstückseinkünfte seien daher wie folgt ermittelt und mit 30 % besteuert worden:

Anteiliger Verkaufspreis	320.000,00 Euro
Abzüglich anteiliger Kaufpreis	19.750,00 Euro
Abzüglich anteiliger GrESt/Eintragungsgebühr	908,50 Euro
Einkünfte	299.341,50 Euro

In der am 4. März 2019 eingebrachten Beschwerde führte die Bf. aus, dass sie gemeinsam mit ihrem Mann im September 2013 das Grundstück ***1***, um 39.500,00 Euro gekauft habe und das darauf befindliche Gebäude entfernt worden sei. Außerdem sei ein angrenzendes Grundstück um 1.000,00 Euro sowie eine Straße bzw. Randfläche von der Stadtgemeinde ***2*** um 10.530,00 Euro dazugekauft worden. Insgesamt hätten sich somit Anschaffungskosten in der Höhe von 51.030,00 Euro ohne Nebenkosten ergeben. Der Beschwerde wurde ein Schätzgutachten betreffend Grund und Boden beigelegt, welches einen Wert von 49.000,00 Euro ausweist und damit zeige, dass kein Gewinn aus dem Verkauf des Grund und Bodens erzielt worden sei. Das Ehepaar habe auf den erworbenen Grundstücken ein Einfamilienhaus errichten lassen. Für das Gebäude habe das Ehepaar die Herstellerbefreiung in Anspruch genommen, da sie das Gebäude errichten lassen und das Baurisiko getragen hätten. Der Beschwerde wurden Rechnungen beigelegt.

Mit Schreiben vom 20. März 2019 wurde ein Ersuchen um Ergänzung betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 an die Bf. übermittelt. Darin wurde ihr mitgeteilt, dass anhand der vorgelegten Unterlagen die Herstellungskosten mit 291.116,17 Euro und die Anschaffungskosten für Grund und Boden mit 54.764,38 Euro errechnet wurden. Diese Liegenschaft sei um 640.000,00 Euro verkauft worden. Hinsichtlich der Gebäudeerrichtung lägen keine Unterlagen vor, weshalb um Übermittlung entsprechender Unterlagen bis zum 8. April 2019 ersucht werde.

In der rechtzeitigen Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 8. April 2019 wurde zum Bau des Hauses seitens der Bf. ausgeführt, dass der Keller von einer Firma zum Gesamtpreis von 58.757,09 Euro hergestellt und von einer weiteren Firma zum Preis von 48.180,00 Euro geliefert worden sei. Die Außenwände und die Decke des Hauses seien von der Firma aufgestellt worden. Die Aufstellung der Zwischenwände, sämtliche Außenarbeiten und der Innenausbau seien in Eigenleistung über einen Zeitraum von fast zwei Jahren erbracht worden.

Die Bf. und ihr Ehemann hätten das Risiko einer allfälligen Kostenüberschreitung und damit das Baurisiko getragen, weshalb die Herstellerbefreiung anwendbar sei. Die erhebliche Abweichung der Herstellungskosten vom Verkaufspreis sei durch die hohen Eigenleistungen erklärbar. Die Anschaffungskosten für Grund und Boden hätten samt Nebenkosten 54.700,00 Euro betragen. Das Grundstück sei bereits als Bauland erworben worden, eine Umwidmung hätte nicht stattgefunden. Zur Infrastruktur des Lageortes der Liegenschaft wurde ausgeführt, dass es weder Kanalanschluss, Gaszuleitung noch eine öffentliche Anbindung und Nahversorgung gäbe. Das Grundstück der Bf. und ihres Ehemannes sei extrem schmal und verfüge über keinen Gehweg, weshalb die gutachterliche Bewertung mit 49.000,00 Euro entsprechend ausgefallen sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 18. Juni 2019 wurde der Bescheid vom 15. Februar 2019 abgeändert und die Einkommensteuer für das Jahr 2017 in der Höhe von 45.738,00 Euro festgesetzt. Die geltend gemachten Herstellungskosten wurden im nachgewiesenen Ausmaß von 145.558,00 Euro anerkannt, wodurch sich eine Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer von 153.784,00 Euro ergab.

Mit Eingabe vom 24. Juni 2019 beantragte die Bf. die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, dass die Zwischenwände des Einfamilienhauses in Eigenregie aufgestellt und überdies sämtliche Außenarbeiten sowie der Innenausbau in Eigenleistung durchgeführt worden seien. Der Begriff „selbst hergestellt“ setze ein wirtschaftliches bzw. finanzielles Risiko aus der Herstellung des Gebäudes voraus, was in diesem Fall – mangels Herstellung zu einem Fixpreis – eindeutig gegeben sei. Der Kauf und der Verkauf sei sehr zeitnah erfolgt und die Erzielung des Verkaufserlöses sei nur durch die hohen Eigenleistungen der Familie möglich geworden. Ein Nachweis der Kosten betreffend die Errichtung des Einfamilienhauses sei irrelevant, da hierfür ohnehin die Herstellerbefreiung greife. Die Nachweise betreffend den Kauf und die Veräußerung des Grundstückes seien vorgelegt worden. Die Ermittlung der Immobilienertragsteuer habe infolge Anwendbarkeit der Herstellerbefreiung ausschließlich in Bezug auf den Grund und Boden zu erfolgen. Eine Wertsteigerung des Grund und Bodens sei laut dem übermittelten Gutachten nicht feststellbar.

Am 22. Juli 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht erteilte mit Beschluss vom 5. März 2020 der belangten Behörde gemäß § 269 Abs. 2 BAO den Auftrag, zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes ein ergänzendes Ermittlungsverfahren durchzuführen und den Wert von Gebäude sowie Grund und Boden im Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln.

Mit Eingabe vom 6. April 2020 legte die belangte Behörde ein Berechnungsblatt zur Ermittlung des Grundstückswertes im Jahr 2017 sowie einen Auszug aus dem Immobilienpreisspiegel der Statistik Austria vor. Die belangte Behörde ermittelte den Grundstückswert sowohl unter Zugrundelegung der Werte des Immobilienpreisspiegels als auch anhand der

Grundanteilsverordnung. Unter Rückgriff auf Randziffer 6645 der Einkommensteuerrichtlinien sei der anhand der Grundanteilsverordnung ermittelte Wert der Berechnung der ImmoESt zugrunde zu legen.

Mit Schreiben vom 21. April 2020 brachte das Bundesfinanzgericht der Bf. die Eingabe der belangten Behörde vom 6. April 2020 zur Kenntnis.

Gleichzeitig forderte das Bundesfinanzgericht die belangte Behörde zu ergänzenden Feststellungen betreffend die Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudes im Veräußerungszeitpunkt auf. Mit Eingabe vom 10. Juli 2020 reichte die belangte Behörde ein Gutachten samt Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung nach.

Am 15. Juli 2020 übermittelte das Bundesfinanzgericht der Bf. das ergänzende Gutachten der belangten Behörde mit der Möglichkeit zur Stellungnahme binnen eines Monats.

Mit Eingabe vom 10. August 2020 übermittelte die Bf. eine Stellungnahme des gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Immobilienwesen zum Gutachten sowie zur Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung.

Am 13. Juni 2023 hat vor dem Bundesfinanzgericht eine Erörterung der Sach- und Rechtslage stattgefunden, in welcher sich die Verfahrensparteien darauf verständigt haben, den Verkehrswert für Grund und Boden im Zeitpunkt der Veräußerung in der Höhe von 80.000 Euro festzusetzen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 20. September 2013 hat die Bf. gemeinsam mit ihrem Ehemann das Grundstück ***1***, zu einem Kaufpreis von 39.500,00 Euro erworben. Die Maklerkosten für die Vermittlung dieses Grundstückkaufes haben 1.422,00 Euro, die Notarkosten im Zusammenhang mit der Durchführung des Grundstücksverkaufes 2.157,04 Euro betragen. Des Weiteren sind Vermessungskosten in der Höhe von 1.218,00 Euro, Gebühren für die Grundstücksvereinigung in der Höhe von 40,30 Euro sowie Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr in der Höhe von 1.817,00 Euro angefallen.

Mit Kaufvertrag vom 8. April 2014 hat das Ehepaar ein angrenzendes Grundstück um 1.000,00 Euro erworben. An Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr sind 46,00 Euro angefallen.

Mit Kaufvertrag vom 8. April 2014 hat das Ehepaar ein unaufgeschlossenes und unbebautes Grundstück um 10.530,00 Euro zugekauft. An Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr sind 484,38 Euro angefallen.

Die Anschaffungskosten haben daher insgesamt 58.214,72 Euro betragen.

Mit Bescheid vom 30. Oktober 2013 erteilte die Baubehörde die Bewilligung zum Abbruch des am Grundstück ***1***, bestehenden Wohngebäudes. Mit Schreiben vom 25. November 2013 wurde die Fertigstellung betreffend den Abbruch angezeigt.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Baden vom 9. Juli 2014 erfolgte eine Grundstücksvereinigung betreffend die erworbenen Grundstücke.

Mit Bescheid vom 24. Juli 2014 erteilte die Baubehörde die Bewilligung zum Neubau eines Einfamilienhauses und zur Errichtung von Stützmauern auf dem Grundstück ***1***. Mit Bescheid vom 21. Oktober 2014 wurde der Einbau eines Personenaufzuges bewilligt. Mit Schreiben vom 1. September 2015 wurde die Fertigstellung betreffend die Neuerrichtung des Einfamilienhauses angezeigt.

Das Einfamilienhaus mit Doppelgarage verfügt über sechs Zimmer, ein Bad mit WC im 2. Geschoß, ein WC im 1. Geschoß und einen Schrankraum.

Mit Kaufvertrag vom 10. Jänner 2017 hat das Ehepaar die vereinigten Grundstück samt des darauf befindlichen Einfamilienhauses zu einem Gesamtpreis von 640.000,00 Euro verkauft.

Im Hinblick darauf, dass sich die Verfahrensparteien vor dem Bundesfinanzgericht im Rahmen eines Erörterungstermins auf die Festsetzung des Wertes für Grund und Boden in der Höhe von 80.000,00 Euro verständigt, haben, wird der Verkehrswerts für Grund und Boden im Zeitpunkt der Veräußerung außer Streit gestellt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Die für die Entscheidung wesentlichen Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (**Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988**) lauten auszugsweise wie folgt:

§ 30 (Private Grundstücksveräußerungen)

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

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

[...]

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 Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. [...] Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 zu vermindern.

§ 30a (Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen)

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30% 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.

[...]

3.1.2. Rechtliche Würdigung

ImmoESt – Neuvermögen

Seit dem 1. April 2012 ist die entgeltliche Veräußerung von Grundstücken, die im Privatvermögen gehalten werden, grundsätzlich steuerpflichtig. Maßgeblich ist die Anknüpfung an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (siehe *Kanduth-Kristen*, EStG12 Jakom 2019 § 30 Rz 19).

Das streitgegenständliche Grundstück samt Einfamilienhaus, das von der Bf gemeinsam mit ihrem Mann im Privatvermögen gehalten wurde, wurde mit Kaufvertrag vom 10. Jänner 2017 veräußert, sodass die Bestimmungen der §§ 30ff. EStG über die private Grundstücksveräußerung zur Anwendung gelangen.

In weiterer Folge ist für die Einkünfteermittlung relevant, wann das betreffende Grundstück angeschafft wurde. Bei Grundstücken, die am 31. März 2012 steuerverfangen waren oder nach dem 31. März 2012 angeschafft wurden, wird von Neuvermögen gesprochen. Bezüglich der Steuerverfangenheit wird auf den Ablauf der Spekulationsfrist abgestellt. Wäre demnach der Verkauf des Grundstücks am 31. März 2012 mangels Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist steuerbar gewesen, liegt ein sog. Neuvermögen vor (siehe dazu *Kanduth-Kristen*, EStG12 Jakom 2019 § 30 Rz 47).

Der Grund und Boden wurde in drei Anschaffungsvorgängen, beginnend im September 2013, erworben. Im Jahr 2014 wurde nach Abbruch des auf dem Grundstück befindlichen Altbestandes mit der Bauführung betreffend das Einfamilienhaus begonnen. Das Grundstück wurde demnach nach dem 31. März 2012 angeschafft bzw. nach diesem Zeitpunkt mit der Bauführung begonnen, weshalb es sich um Neuvermögen handelt.

Befreiung für selbst hergestellte Gebäude

In § 30 Abs. 2 Z 2 EStG ist eine Befreiung für selbst hergestellte Gebäude vorgesehen, wodurch die Besteuerung der eigenen Arbeitskraft verhindert werden soll (siehe *Kanduth-Kristen*, EStG12 Jakom 2019 § 30 Rz 36 mwN). Unter selbst hergestellten Gebäuden versteht man nicht nur solche, die ausschließlich oder überwiegend in eigener Arbeitsleistung errichtet werden, sondern auch solche, die der Eigentümer als Bauherr mit uneingeschränktem Bauherrenrisiko errichten lässt (siehe VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017). Von einem selbst hergestellten Gebäude ist nach der Judikatur nur dann auszugehen, wenn Baumaßnahmen nach der Verkehrsauffassung als Errichtung eines Gebäudes, somit als "Hausbau" und nicht etwa als Haussanierung oder Hausrenovierung angesehen werden. Grundsätzlich erfasst die Befreiungsbestimmung damit nur die erstmalige Errichtung eines Objektes (vgl. VwGH 20.9.2001, 98/15/0071, 2.6.2004, 99/13/0133, 25.4.2012, 2008/13/0128).

Das Ehepaar hat nach dem vollständigen Abbruch des am Grundstück befindlichen Gebäudes ein Einfamilienhaus errichtet. Dieses wurde nicht zu einem Fixpreis erworben. Es wurden vielmehr laufend von unterschiedlichen Anbietern Leistungen und Material angekauft, um das Einfamilienhaus zu errichten. Neben fachmännischer, zugekaufter Arbeitsleistung ist auch

eigene Arbeitsleistung zum Einsatz gekommen. Die Bf. und ihr Ehemann haben nach der Sachlage jedenfalls das Bauherrenrisiko getragen.

Hinweise auf eine schädliche Einkünfteerzielung innerhalb der letzten zehn Jahre sind nicht hervorgekommen. Die **Herstellerbefreiung** gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG ist folglich auf den vorliegenden Fall **anwendbar**.

Wird ein Gebäude gemeinsam von einem Ehepaar im Miteigentum errichtet, gilt dieses Gebäude als durch beide Ehepartner selbst hergestelltes Gebäude. Herstellerbefreiung kann nur für den eigenen Miteigentumsanteil geltend gemacht werden. Der Bf. steht daher die Herstellerbefreiung nur bezüglich ihres Hälfteanteils am Gebäude zu.

Grund und Boden

Von der Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 EStG ist nur das selbst hergestellte Gebäude, nicht aber der dazugehörige Grund und Boden erfasst. Der Veräußerungserlös ist nach dem Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen.

Im gegenständlichen Fall haben sich die Verfahrensparteien auf die Festsetzung des Verkehrswerts für Grund und Boden in der Höhe von 80.000,00 Euro verständigt.

Die Immobilienertragsteuer aus dem Veräußerungserlös für den Grund und Boden berechnet sich wie folgt:

Verkehrswert Grund und Boden im Zeitpunkt der Veräußerung	80.000,00 Euro
Anschaffungskosten Grund und Boden	58.214,72 Euro
Einkünfte aus Grund und Boden	21.785,28 Euro
ImmoESt auf Grund und Boden 30%	6.535,58 Euro
Hälfteanteil der Bf.	3.267,79 Euro

Es war daher wie im Spruch 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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Entscheidung der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen waren Tatfragen zu beurteilen, die nicht revisibel sind. Es lag damit insgesamt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 19. Juni 2023