

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pagitsch, der Richterinnen Dr. Anna Radschek sowie die fachkundigen Laienrichter KR Ing. Hans Eisenkölbl und Mag. Michael Heumesser in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4 / 6. Stock, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 13. Oktober 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg) vom 15. September 2015 betreffend Einkommensteuer 2013, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, in der Sitzung am 5. September 2024 zu Recht erkannt:

- I.) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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 19.10.2013 wurde von der ausgewiesenen Vertretung gegenüber der belangten Behörde nachfolgender Sachverhalt offengelegt und eine steuerliche Beurteilung vorgenommen. Die Beschwerdeführerin und deren Ehegatte seien seit 2.12.2002 jeweils Hälfteeigentümer einer Liegenschaft in \*\*\*Ort1\*\*\*. Das Objekt sei in der weiteren Folge saniert bzw. erweitert worden und von der Beschwerdeführerin gemeinsam mit ihrem Ehegatten und den Kindern als Hauptwohnsitz bis dato benutzt worden. Das repräsentative Eigenheim beinhalte eine Wohneinheit im Ausmaß von 480 m<sup>2</sup> samt Nebenräumen und liege innerhalb eines 3.637 m<sup>2</sup> umfassenden Gartens, der als Bauland gewidmet sei. An den Garten grenze eine große Grundfläche (Wiese, Wald) im Ausmaß von 38.885 m<sup>2</sup> die von der Familie nicht benutzt werde. Die Ehegatten hätten die Liegenschaft im Oktober 2013 um € 7.650.000,00 verkauft. Die Auslegung des Gesetzes durch die Finanzverwaltung (EStR 2000 Rz 6634) stehe im krassen Widerspruch zur eigentlichen gesetzlichen Bestimmung. Hätte der

Gesetzgeber eine Beschränkung gewollt, dann hätte er diese ins Gesetz geschrieben. Die von der Finanzverwaltung geübte Verwaltungspraxis § 30 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG werde daher derart ausgelegt, dass unter Eigenheim samt Grund und Boden das Eigenheim sowie der Grund und Boden verstanden werde, der als Garten und Nebenfläche diene. Dementsprechend werde die angrenzende Grünfläche als steuerpflichtig behandelt und das Haus mit Garten im Ausmaß von 3.637 m<sup>2</sup> als steuerfrei. Die Immobilienertragsteuer betrage € 50.746,65 (nach der rechtsfalschen Auslegung gem. EStR 2000 Rz 6634 allerdings € 427.966,95).

Die anteilige Immobilienertragsteuer iHv € 25.373,00 wurde vom Parteienvertreter selbst berechnet und durch die Beschwerdeführerin am 4.2.2014 entrichtet. Am 9.3.2015 reichte die Beschwerdeführerin die Einkommensteuererklärung für 2013 ein.

Im Zuge einer Außenprüfung (Bericht vom 10.9.2015) wurde festgestellt, dass der bisher als nicht steuerpflichtig behandelte Gartenanteil im Ausmaß von 2.637 m<sup>2</sup> der Immobilienertragsteuer zu unterziehen sei. Zudem seien die den Veräußerungserlös mindernden Anschaffungskosten iHv € 2.135.007,41 zur Gänze anzuerkennen und seien die Kosten der Übersiedlung (€ 11.422,00) und der Entsorgungsarbeiten (€ 951,00) keine Anschaffungsnebenkosten. Im Ergebnis betrage die Immobilienertragsteuer € 450.375,73, der Hälfteanteil somit € 225.187,86. Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die langjährige Verwaltungspraxis üblicherweise auf eine Parzelle iSd Vermessungsgesetzes abstelle und die Befreiung des Grund und Bodens mit einer Größe von in etwa 1.000 m<sup>2</sup> beschränke. Dementsprechend werde Grund und Boden in einer angemessenen Größe für ein durchschnittliches Eigenheim von der Befreiung miterfasst. Diese Auslegung sei auch schon der Vorläuferbestimmung des § 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012, also in der Bestimmung über das Spekulationsgeschäft und die damalige Hauptwohnsitzbefreiung vertreten worden. Da der Gesetzgeber mit der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung durch das 1. StabG 2012 über weite Strecken und insbesondere hinsichtlich der Hauptwohnsitzbefreiung an die bisherige Rechtslage und Verwaltungspraxis anknüpfen wollte, sei auch die Verwaltungspraxis zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 nicht unbeachtlich (s. EB zum StabG 2012, RV 1680, XXIV, GP, 8). Dementsprechend sei auch nach der gegenwärtigen Rechtslage der Eigenheimbegriff in § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 mit dem des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG ident und der begünstigende Normzweck sowohl bei § 18 EStG 1988 als auch bei § 30 EStG 1988 gleich. Das Gesetz wolle einerseits die Errichtung von definiertem Wohnraum (samt Grund und Boden) fördern bzw. die Aufdeckung von stillen Reserven im Hauptwohnsitzfall bezogen auf denselben Wohnraum (samt Grund und Boden) entsteuern. Wenn der Gesetzgeber den Eigenheimbegriff bezogen auf das Gebäude eingrenze (Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen) und damit zu verstehen gebe, dass nur Gebäude einer Größenordnung der Begünstigung zugänglich sein sollen, die einem dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechenden Begriffsverständnis eines Eigenheimes entsprechen, dann erfordere eine konsequente Weiterführung dieser gesetzgeberischen Zielsetzung in Bezug auf den Grund und

Boden, dass dieser nicht unbegrenzt, sondern nur in einem Umfang befreit sei, der mit der Begriffsdefinition des Eigenheimes vereinbar sei.

Aufgrund dieser Feststellungen der Außenprüfung wurde mit Bescheid vom 15.9.2015 die Einkommensteuer 2013 mit € 199.475,00 festgesetzt. In der Berechnung gelangte u.a. die von der Außenprüfung errechnete Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit € 225.187,86 zum Ansatz.

In der dagegen am 13.10.2015 erhobenen Beschwerde beantragte die Beschwerdeführerin die Immobilienertragsteuer mit € 26.701,90 festzusetzen. Als Begründung wurde zusammenfassend ausgeführt, dass sich die Beschwerde nicht gegen die Feststellung des Sachverhaltes richte, da dieser konkludent und von beiden Seiten festgestellt und festgehalten worden sei. Vielmehr gehe es um die Rechtsfrage wie der Gesetzeswortlaut "Eigenheime samt Grund und Boden" auszulegen sei. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut sei hierbei der gesamte Grund und Boden, größenunabhängig gemeint. Hätte der Gesetzgeber eine größenabhängige Grenze von Grund und Boden vorgesehen, wäre dies auch im Gesetz verankert worden. Die Außenprüfung habe lediglich die Rz 6643 der EStR herangezogen, obgleich dies bereits im Hinblick auf eine grammatikalische Auslegung des Gesetzestextes und auf das Erkenntnis des BFG vom 28.10.2014, RV/6100633/2014, verfehlt sei. In kompletter Anlehnung an dieses BFG-Erkenntnis wäre die Gesamtfläche (inkl. dem gesamten Grünland) von der Hauptwohnsitzbefreiung erfasst und die Steuer mit € 0,00 festzusetzen. Man habe jedoch eine nicht so strikte Linie gewählt und das Grünland der Steuer unterworfen. Letztendlich wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19.7.2017 wurde die Beschwerde vom 13.10.2015 unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, als unbegründet abgewiesen. Entsprechend diesem Erkenntnis würden weiterhin 1.000 m<sup>2</sup> Grund und Boden als üblicherweise erforderliche Bauplatzgröße angesehen.

Im Vorlageantrag vom 24.7.2017 erging der Hinweis, dass der nicht "übliche" Teil des Grund und Bodens von der Steuerbefreiung ausgeschieden worden sei. Dementsprechend werde durch das in der Beschwerdevorentscheidung zitierte Erkenntnis die Beschwerde nicht widerlegt, sondern bestätigt. Eine 1.000 m<sup>2</sup> Grenze sei dem Erkenntnis nicht zu entnehmen. Zudem wurde eine ergänzende schriftliche Stellungnahme angekündigt.

In der Beschwerdevorlage vom 7.8.2017 hielt die belangte Behörde an ihrer Meinung fest und verwies auf das Parallelverfahren betreffend des Ehegatten, welches ebenfalls den Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt worden sei.

In diesem Verfahren forderte das Verwaltungsgericht den Ehegatten am 22.2.2018 im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerdevorlage sowie den Artikel von Zorn zu einer ergänzenden Stellungnahme auf.

Im Antwortschreiben vom 4.5.2018 verwies die steuerliche Vertretung u.a. zunächst auf den Gesetzeswortlaut des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der aktuellen Fassung, auf § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG zur Konkretisierung des Begriffes Eigenheim sowie auf die erläuternden Bemerkungen anlässlich der Einführung der Hauptwohnsitzbefreiung in der Ursprungsversion des EStG 1988, BGBl 400/1988. Weiters wurden die Richtlinien vor dem Wartungserlass vom 5.6.2013, ab dem Wartungserlass vom 5.6.2013 und ab dem Wartungserlass 2017 zu Rz 6634 zitiert. In einem Zwischenfazit wurde festgehalten, dass die Finanzverwaltung die Auffassung vertrete, dass der seit 1988 unveränderte Gesetzeswortlaut unterschiedliche Auslegungen zulasse. Danach erfolgte ein Hinweis auf den Artikel von Zorn und wie die Befreiungsbestimmung vom VwGH selbst ausgelegt werde.

Den Erläuternden Bemerkungen sei zu entnehmen, dass entsprechend dem Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen sollte.

Nach einem Verweis auf die Auslegungsmethoden (grammatikalisch, systematisch, teleologisch, historisch) wurde ausgeführt, dass bei der Auslegung von öffentlichem Recht, nach ständiger Übung der grammatikalischen und systematischen Interpretation der Vorzug zu geben sei. Vor allem ergebe sich aus der Funktion des Legalitätsprinzips, das Handeln der Verwaltung an das Gesetz zu binden, die allgemeine Tendenz, das Gesetz der Disposition durch die ihm unterworfenen Organe möglichst zu entziehen. Dies bedeute einen Vorrang der Wort('Verbal') Interpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung. Ein Abweichen vom klaren Wortlaut des Gesetzes sei auch nach Auffassung des VwGH nur dann zu verantworten, wenn eindeutig feststehe, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt habe, als er zum Ausdruck gebracht habe. Eine berichtigende Auslegung sei daher nur zulässig, wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden könne, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen sei, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck komme. Grammatikalisch sei dem Gesetz weder in der Hauptwohnsitzbefreiung selbst noch in der Konkretisierung des Eigenheimbegriffes, eine Größengrenze zu entnehmen. Systematisch: Nach dem Studium des Gesetzestextes und dessen Stellung innerhalb des Gesetztes könne nicht der geringste Zweifel aufkommen, wie die Normunterworfenen einerseits und die Behörden andererseits das Gesetz anzuwenden haben. Teleologisch: Stelle die Hauptwohnsitzbefreiung darauf ab, dem Verkäufer die Anschaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zu ermöglichen und nicht einen Teil des Geldes in die Steuerzahlung investieren zu müssen. Historisch: sei dem Materialien keinerlei Wille des Gesetzgebers zu entnehmen. Insbesondere enthielten die EB des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 keine

größtmäßige Beschränkung und keinerlei m<sup>2</sup> Grenze. Ganz im Gegenteil: Es werde in den EB expressis verbis angeführt, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Wende man die allgemein anerkannten Auslegungsregeln der Jurisprudenz auf die gegenständlich strittige Bestimmung in der vom Verfassungsgerichtshof geforderten Qualität (VfGH 12.12.2002, g 177-02) an, dann lasse dies nur ein Urteil zu: Es ist der gesamte Grund und Boden, der typischerweise mit einem Eigenheim verbunden ist, wie z.B. der Garten um das Haus herum, von der Befreiung umfasst.

Politische Information an die Öffentlichkeit: Der österreichische Abgabengesetzgeber habe durch das Budgetbegleitgesetz 2011 und das 1.Stabilitätsgesetz 2012 die Fundamente der österreichischen Ertragsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich grundlegend geändert. Weg von der Quellentheorie, hin zur ewigen Steuerverfängenheit ohne Limit unter gleichzeitiger Beibehaltung der Nachteile (kein Verlustausgleich, kein Verlustvortrag, kein Wartetastenverlust). Während im Bereich des Kapitalvermögens mit Übergangsregeln für Altvermögen gearbeitet worden sei (z.B. § 124b Z 184 und 185 EStG), habe man bei Grundstücken, insbesondere aus fiskalen Gründen gleich richtig durchgegriffen und sei jedwedes Grundstück- unbeachtlich des Anschaffungsdatums- für steuerverfängen erklärt worden. Gerechtfertigt worden sei diese Maßnahme mit zwei Überlegungen: Steuerpflichtiger Altbestand werde begünstigt pauschal ermittelt (der Beschwerdeführer habe im Jahr 2002 somit zu spät erworben) der eigene Hauptwohnsitz sei immer steuerfrei. Letzteres bildete den Mittelpunkt der Information bzw. Rechtfertigung an die Öffentlichkeit. Es betreffe nur Spekulanten, der eigene Wohnsitz bleibe immer steuerfrei. Wie der gegenständliche Fall zeige, haben die informierenden Abgeordneten gelogen (wovon man nicht ausgehe), oder es werde das Gesetz jetzt anders vollzogen, als von den Abgeordneten bei Beschlussfassung gewollt. Der Wille komme neben dem Wortlaut und den getätigten öffentlichen und medialen Willensäußerungen aus der Wortfolge der EB "der Veräußerungserlös muss ungeschmälert zur Verfügung stehen" zum Vorschein.

Lex posterior derogat legi priori: Der Grundsatz lex posterior besage, dass eine spätere Rechtsnorm einer älteren Norm, die den gleichen Sachverhalt regle, vorgehe, mithin also nur das neuere Gesetz, das lex posterior anzuwenden sei. Nichts anderes könne gelten, falls sich zwei Erläuternde Bemerkungen widersprechen. Die EB vor 24 Jahren beinhalteten die Beschränkung auf den üblichen Bauplatz. Dies sei bis zum 1. StabG 2012 selbst von der Finanzverwaltung teilweise anders gehandhabt worden. Die Steuerbarkeit des hier konkret strittigen Verkaufsvorganges sei durch das 1. StabG 2012 angeordnet worden. Der Vorgang wäre nach der Rechtslage davor gar nicht steuerbar gewesen (Überschreiten der 10 Jahres Grenze). Durch das 1. StabG 2012 sei er allerdings steuerbar geworden und es sei diese gesetzliche Bestimmung analog nach der EB zu diesem Gesetz auszulegen. Dort aber heiße es: „Entsprechend dem Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung, der darin bestehe, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht... "

Die Einheitstheorie: Grund und Boden und das darauf befindliche Gebäude bildeten nach ständiger jahrzehntelanger Rspr. des VwGH ein einheitliches Wirtschaftsgut. In der Judikatur und Lehre werde dies als „Einheitstheorie“ bezeichnet. Im Erkenntnis VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, habe dieser in RZ 11 sinngemäß erklärt, dass die Einheitstheorie noch immer aufrecht sei. Grund und Boden bildeten gemeinsam mit dem Gebäude das Wirtschaftsgut „bebautes Grundstück“. Dieses bebaute Grundstück stelle den Inhalt der Hauptwohnsitzbefreiung dar - „Eigenheim samt Grund und Boden“. Wie viel klarer hätte es der Gesetzgeber noch ausdrücken sollen?

Üblicher Bauplatz: Die Ansicht, dass die EB 24 Jahre vor der Änderung des österreichischen Besteuerungssystems im Privatvermögen den klaren Gesetzeswortlaut zu Lasten der Bürger einschränken können, werde nicht geteilt. Vielmehr führe die Auslegung zu einer Fülle rechtserheblicher Fragen von grundsätzlicher Bedeutung, die wiederum bei einer Wortinterpretation nicht aufkämen. Das Erkenntnis führe an, dass dieser Begriff „nach der Verkehrsauffassung“ zu beurteilen sei. Dabei seien nach Meinung von Zorn die örtlichen Bauvorschriften einzubeziehen. Es stellten sich bei der Auslegung des Begriffes „üblicher Bauplatz“ folgende Fragen: Ist ein üblicher Bauplatz im Jahr 1988 gemeint? Ist ein üblicher Bauplatz im Jahr 2012 gemeint? Ist die übliche Bauplatzgröße im Jahr des Verkaufes gemeint? Ist der Verweis statisch oder dynamisch zu interpretieren? Bezieht sich „üblich“ auf regional üblich oder auf überregional üblich? Wäre bei Verkauf eines Hauses mit bebauter Fläche von 1.200 m<sup>2</sup> wirklich 200 m<sup>2</sup> Grundfläche steuerpflichtig, obwohl darauf ein Haus steht? Nach der aktuellen Auslegung wäre ein € 10 Mio. Appartement in der Wiener City vollständig steuerbefreit, weil es eine Eigentumswohnung ist. Hingegen wäre ein Einfamilienhaus im Waldviertel mit 3.000 m<sup>2</sup> Grund um € 200.000,00 mit dem Grund und Bodenanteil teilweise steuerpflichtig. Sei wirklich anzunehmen, dass der Gesetzgeber des Jahres 2012 (polemisierende Anmerkung: beinhaltend die ÖVP-Abgeordneten incl. Bauernbund) diese Bestimmung derart verstanden wissen wollte? Sei eine derartige Auslegung mit dem objektiven Telos der Norm vereinbar? Selbst wenn man sämtliche Aussagen unkritisch übernehme, wäre dann doch in Anwendung derselbigen darauf abzustellen, wie viel Grundfläche das jeweilige Gebäude unbedingt benötigt („Bauvorschriften“). Wie viel Grundfläche ortsüblich ist - es könne nicht sein, dass das ländliche Gebiet mit einer weitaus weniger dichten Bebauung gegenüber den städtischen Gebieten massiv benachteiligt werde.

Sachverhaltsergänzung: Sachverständigengutachten: In Ansehung des offenen Verfahrens und der immer größeren Unbestimmbarkeit der gesetzlichen Regelung, falls vom Wortlaut der Norm zu Lasten des Bürgers abgewichen werde, hätten die beiden Verkäufer ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen in Auftrag gegeben. Dies mit der Frage, ob bei der verkauften Liegenschaft, die bei Verkauf als steuerfrei behandelte Grundfläche (der Großteil wurde als pflichtig behandelt) einem üblichen Bauplatz entspreche. Das Gutachten vom 12.10.2017 komme zum dem Schluss, dass es bautechnisch nicht anders

möglich gewesen wäre, ein derartiges Gebäude zu errichten und die Größe des Grundes einem üblichen Bauplatz entspreche.

In diesem Gutachten zur Feststellung der Größe des üblicherweise erforderlichen Bauplatzes für die Liegenschaft wurde eine bebaute Fläche von 865,16 m<sup>2</sup> ausgewiesen. Dabei gelangten für das Kellergeschoß 222,89 m<sup>2</sup>, das Erdgeschoß 321,53 m<sup>2</sup>, das Obergeschoß 158,74 m<sup>2</sup> (Wohnhaus gesamt 703,16 m<sup>2</sup>), das Badehaus 21,50 m<sup>2</sup> und der Reitstall 199,50 m<sup>2</sup> zum Ansatz. Die Bebauungsdichte wurde mit 23,79 % beziffert (bebaute Fläche 865,16 m<sup>2</sup> zu Fläche Widmung Bauland 3.637 m<sup>2</sup>). Im Hinblick auf die 40% Bebaubarkeit könnte eine Fläche von insgesamt 1.545,80 m<sup>2</sup> bebaut werden. Unter Einbeziehung des Bauwichts (notwendiger Grenzabstand) betrage die erforderliche Mindestfläche 2.901,78 m<sup>2</sup>.

Im Schreiben vom 7.8.2018 stelle das Verwaltungsgericht den Ehegatten zunächst die Frage, weshalb die Flächen von Keller und Obergeschoß miteinbezogen worden seien, und nicht lediglich das Ausmaß der sich im Erdgeschoß befindlichen Fläche herangezogen worden sei. Zudem betrage die Baufläche laut Grundbuchsauszug lediglich 264 m<sup>2</sup>. Würde man beispielsweise bei einem Hochhaus mit 20 Stockwerken jedes der Stockwerke mitberücksichtigen, so käme es zu einer wesentlich höheren bebauten Fläche und letztendlich zu einem höheren Ausmaß des üblicherweise erforderlichen Bauplatzes. Der Reitstall sei mit 199,50 m<sup>2</sup> einbezogen worden. Laut vorliegendem Plan weise das darin befindliche Gästezimmer lediglich ein Ausmaß von 23,30 m<sup>2</sup> auf. Es stelle sich die Frage inwieweit diese Räumlichkeit unter den Begriff Eigenheim falle. Für den Bauwicht seien alleine 1.171,46 m<sup>2</sup> zum Ansatz gelangt. Letztendlich erging die Aufforderung eine Bestätigung der Baubehörde vorzulegen, dass der Bauwicht hinzuzurechnen sei.

In der Stellungnahme vom 8.10.2018 wurde vom beauftragten Sachverständigen zunächst festgehalten, dass für die Beurteilung der Bebauungsdichte und somit die Ermittlung eines üblicherweise erforderlichen Bauplatzes ausschließlich die bebaute Fläche maßgeblich sei. Inwiefern die Lagerräume im Reitstall unter den Begriff Eigenheim fallen, sei eine rein rechtliche Frage. Jedenfalls könne der gegebene Baubestand in der gegebenen flächenwidmungs- und bebauungsspezifischen Konstellation nicht auf einem als Bauland gewidmeten Grundstück mit einem Ausmaß von 1.000 m<sup>2</sup> errichtet werden. Der vordere Bauwicht sei als vollwertiges Bauland bzw. vollwertiger Bauplatz zu betrachten, der jedoch auf Grund der Tatsache, dass es als vorderer Bauwicht ausgewiesen sei, nur begrenzt bebaubar.

Gestützt auf § 158 BAO ersuchte das Verwaltungsgericht am 29.6.2020 die zuständige Stadtgemeinde um Klärung der Frage, des erforderlichen Bauplatzes. Im Schreiben vom 7.7.2020 vertrat diese den Standpunkt, dass bei einer gegebenen Bebauungsdichte von 25% bei einer Erdgeschoßfläche von 321,53 m<sup>2</sup> von einer erforderlichen Fläche des Bauplatzes von 1.286,12 m<sup>2</sup> auszugehen sei.

Im Antwortschreiben vom 1.4.2021 hielt die steuerliche Vertretung fest, dass es sich bei der Fläche von 321,53 m<sup>2</sup> um eine Nutzfläche handle. Die maßgebliche Fläche sei jedoch nicht die Nutzfläche, sondern die bebaute Fläche, diese betrage laut Gutachten 865,16 m<sup>2</sup>. Diese sei faktisch verbaut und somit maßgeblich. Als Beispiel wurde angeführt, bebaute Fläche 500 m<sup>2</sup>, Bebauungsdichte 25%, notwendige Grundfläche 2.000 m<sup>2</sup> (500 \* 4). Der im Sachverständigengutachten ermittelte, übliche Bauplatz sei unter Berücksichtigung der vorhandenen, historisch gewachsenen Gebäudestruktur und den örtlichen Baubestimmungen berechnet worden. Die Baubehörde gehe nicht auf die auf der konkreten Liegenschaft vorherrschenden Verhältnisse ein. Die vom Gericht gestellte Frage hätte daher wie folgt lauten müssen: Wie groß ist unter Berücksichtigung der vorhandenen Bebauungsstruktur und der geltenden Bebauungsbestimmungen der durchschnittliche Bauplatz eines solchen Grundstückes?

In der am 15.3.2022 im Beschwerdeverfahren betreffend des Ehegatten durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertretung ergänzend nach einem ausdrücklichen Hinweis auf die bisherigen Ausführungen in der Eingabe vom 4.5.2018 ergänzend vor:

*„Der übliche Bauplatz ist eine Sachfrage und eine Rechtsfrage. Bei der Rechtsfrage geht es darum, ob der Begriff Bauplatz auf die konkrete Liegenschaft abstellt oder auf einen allgemeinen Bauplatz. Daraus ergibt sich die weitere Frage, ob der Begriff üblicher Bauplatz bundesweit Einheitlich zur selben Bauplatzgröße führt, oder ob regionale Unterschiede vorliegen. Das FA vermeint, dass auf eine durchschnittliche Liegenschaft Bedacht genommen wird. Aus den Äußerungen des senatsleitenden Autors Zorn über die Entscheidung des VwGH ist nach Meinung des Bf. zu entnehmen, dass auf die konkrete Liegenschaft abzustellen ist. Konkret führt Zorn aus, dass jedenfalls jene Grundfläche umfasst ist, auf der die Baulichkeiten stehen. Bsp.: Die Baulichkeiten stehen auf 1200 m<sup>2</sup> bebauter Fläche, dementsprechend sind jedenfalls 1200 m<sup>2</sup> Grundfläche befreit. Die zweite Frage, auf die ich eingehen möchte, ist die Frage des Verhältnisses des Gebäudes zu den Bebauungsbestimmungen. Haben die Bebauungsbestimmungen Einfluss auf den üblichen Bauplatz oder ist der Begriff des üblichen Bauplatzes losgelöst von den Bebauungsbestimmungen auszulegen. Bsp.: Laut Stellungnahme der Gemeinde wäre ausgehend von einer bebauten Fläche von 321,53 m<sup>2</sup> in Hinblick auf die Bebauungsdichte zu allermindestens 1286,12 m<sup>2</sup> erforderlich. Die Auskunft der Gemeinde erfolge am 07.07.2020. Zu der Frage der „bebauten Fläche“ möchte ich anmerken, dass die bebaute Fläche im konkreten Fall nicht nur aus dem Erdgeschoss (Wohnfläche), sondern auch aus den Mauern und den Nebengebäuden besteht, sodass der Gutachter auf eine „bebauten Fläche“ in Höhe von 865,16 m<sup>2</sup> gelangt. Desweiteren verweise ich auf die zwei Sachverständigenstellungen vom 12.10.2017 und vom 07.08.2018. Zuguterletzt möchte ich anmerken, dass nach meiner Recherche, mit Ausnahme des VwGH-Erkenntnisses 29.03.2017, keine weiteren Aussagen des VwGH vorliegen und dass somit meine aufgeworfenen Rechtsfragen noch nicht beantwortet wurden.“*

Mit Erkenntnis vom 30.3.2022, RV/5100981/2017, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde des Ehegatten ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass laut Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025, der Grund und Boden nur in jenem Ausmaß dem begünstigten Eigenheim zuzuordnen sei, das üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei. Die Beurteilung welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich sei, erfolge nach der Verkehrsauffassung. Das Wort „üblicherweise“ indiziere, dass nicht auf den konkreten Einzelfall (Bauplatz) abzustellen, sondern von einer typisierenden Betrachtung auszugehen sei. Dies sei auch daraus ableitbar, dass sich der VwGH im angeführten Erkenntnis mit den Ausführungen des BFG zur in Geltung stehenden Bauordnung nicht auseinandergesetzt habe. Der vom Finanzamt vertretene Standpunkt, für einen Bauplatz sei üblicherweise eine Grundfläche von 1.000 m<sup>2</sup> erforderlich, habe jedenfalls die Praktikabilität auf seiner Seite. Auch im Revisionsfall werde eine Fläche von 1.000 m<sup>2</sup> als ausreichend erachtet.

Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil der VwGH im Erkenntnis Ro 2015/15/0025 Aussagen bezüglich einer Begrenzung getroffen habe, aber weitere Fragen offen geblieben seien, bspw. ob etwa von einer typisierenden Betrachtungsweise auszugehen oder konkret auf die Verhältnisse vor Ort einzugehen sei.

Mit Erkenntnis vom 24.4.2024, Ro 2022/15/0020, wies der VwGH die Revision des Ehegatten als unbegründet ab und führte als Begründung im Wesentlichen aus, dass die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dahingehend auszulegen sei, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen sei, das „üblicherweise“ als Bauplatz erforderlich sei. Es komme daher nicht entscheidend auf die Lage und die Bebauung eines konkreten Grundstücks an. Das Wort „üblicherweise“ indiziert vielmehr - wie vom BFG im angefochtenen Erkenntnis zutreffend erkannt - eine typisierende Betrachtung, die sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung an Durchschnittswerten zu orientieren habe. Im Geltungsbereich des EStG 1972 habe die Verwaltungspraxis in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH zur Arbeiterwohnstätte zunächst eine Bauplatzgröße von 500 m<sup>2</sup> als angemessen angesehen. Nachdem die Nutzflächenbegrenzung bei Eigenheimen und Eigentumswohnungen weggefallen sei (vgl. 457 BlgNR 15. GP, 20), habe es das Ausmaß einer generell üblichen Bauparzelle mit 1.000 m<sup>2</sup> angenommen. Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung sei ein Bauplatz im Ausmaß von 1.000 m<sup>2</sup> typischerweise nach wie vor als ausreichend anzusehen, zumal Grund und Boden begrenzt seien und Bauplätze mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner geworden seien.

Nach dieser Entscheidung setzte das Bundesfinanzgericht das gem. § 271 Abs. 1 BAO ausgesetzte Verfahren hinsichtlich der Beschwerdeführerin fort.

Mit Schriftsatz vom 26.7.2024 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass sie ihre bisherige Rechtsansicht auch - angesichts der Entscheidung des VwGH vom 24.4.2024, Ro 2022/15/0020

- aufrecht halte und sämtliche Eingaben und Beweismittel des Parallelverfahrens analog auch für das gegenständliche Verfahren gelten. Zudem ziehe sie den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

In der Sitzung vom 5.9.2024 hat der Senat über die Beschwerde beraten und wie im Spruch zu Recht erkannt.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

### **1. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte erwarben mit Kaufvertrag vom 2.12.2002 eine Liegenschaft um € 2.135.007,41 und nutzten diese nach entsprechenden Sanierungs- und Erweiterungsarbeiten in weiterer Folge als Hauptwohnsitz. Auf der Liegenschaft befand sich ein repräsentatives Eigenheim (Wohneinheit im Ausmaß von 480 m<sup>2</sup> samt Nebenräumen), welches innerhalb eines 3.637 m<sup>2</sup> umfassenden, als Bauland gewidmeten Gartens lag, auf dem sich ein Swimmingpool und Nebengebäude (ehemaliger Stall, Badehaus etc.) befanden. Im Oktober 2013 verkauften sie die angeführte Liegenschaft samt einer an die Liegenschaft angrenzende Grundfläche von 38.885 m<sup>2</sup> um € 7.650.000,00.

Strittig ist, ob die Hauptwohnsitzbefreiung auch für den 1.000 m<sup>2</sup> übersteigenden Grundanteil gilt.

### **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist zwischen den Parteien unstrittig und deckt sich mit den vorliegenden Akten betreffend der Beschwerdeführerin zu RV/7103870/2017 und den Ehegatten zu RV/5100981/2017.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Mit der oben angeführten Rechtsfrage hat sich das Bundesfinanzgericht bereits im Parallelverfahren betreffend des Ehegatten (BFG vom 30.3.2022, RV/5100981/2017) eingehend auseinandergesetzt und hat der VwGH die dortige Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes bestätigt. Aus diesem Grund folgt der Senat dieser Rechtsansicht und wird daher aus Vereinfachungsgründen die Begründung dieser Entscheidung im Wesentlichen wie folgt übernommen:

§ 30 EStG 1988 normiert in der für den gegenständlichen Grundstücksverkauf maßgeblichen Fassung des BGBl I 112/2012 auszugsweise und 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 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.

(...)

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen (...).

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 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 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung anzuwenden ist.

(...)

§ 30b EStG idF BGBl I 112/2012 normiert:

(1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienvertragssteuer). Die Immobilienvertragssteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienvertragssteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

Eigenheim ist gemäß dem in § 30 Abs. 1 Z 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.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es nach der Rspr. des VwGH dem Konzept des Gesetzgebers entspricht, dass die Korrektur eines vom Parteienvertreter selbstberechneten Betrages an Immobilienvertragssteuer im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat (VwGH 26.11.2015, Ro 2015/15/0005); siehe dazu den bekämpften Einkommensteuerbescheid 2013.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung ist im gegenständlichen Fall dem Grunde nach unbestritten. In Streit steht lediglich die Frage der Steuerpflicht des 1.000 m<sup>2</sup> übersteigenden Grundanteils.

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen „samt Grund und Boden“. Bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshof 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 Z 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 erstreckt 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 Z 3 lit. b EStG, auf den § 30 Abs. 1 Z 1 EStG verweist, regelmäßig kein Bauplatz in der Größe von mehr als 1.000 m<sup>2</sup> erforderlich. Die Begrenzung des von der Hauptwohnsitzbefreiung umfassten Grund und Bodens mit 1.000 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> 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 m<sup>2</sup> statt mit 500 m<sup>2</sup> angenommen (*Bodis/Hammerl in Doralt u.a.*, EStG, § 30 Tz 147 mit Hinweis auf *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, § 18 Tz 61 und BFG 18.3.2019, RV/5101362/2017).

In diesem Zusammenhang wird ergänzend ausdrücklich auf die steuerlichen Feststellungen in der Niederschrift vom 10.9.2015, Tz 1, verwiesen.

Die steuerliche Vertretung hat in der Eingabe vom 4.5.2018 ausgeführt, dass ihrer Meinung nach keine Begrenzung gerechtfertigt sei. So wurde zunächst auf die unterschiedlichen Auslegungen bei den Richtlinien verwiesen. Anhand der Auslegungsmethoden und deren Anwendung bei Abgabengesetzen wurde auf das vom Gesetzgeber Gewollte geschlossen. Immer wieder wurde in den Vordergrund gestellt, insbesondere unter Hinweis auf die EB, dass

der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung stehen müsse.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 29.3.2017, Ro 2015/15/0025 u.a. aus:

10 Der unbestimmte Begriff des Eigenheims "samt Grund und Boden" bedarf der Auslegung. Nach den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 (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).

11 In welchem Umfang Grund und Boden einer Baulichkeit zuzuordnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischt genutzten 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.

12 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.

Der Kommentarteil von Zorn (Artikel RdW 5a/2017 Artikelnummer 258) lautet: „Aus dem Erkenntnis ergibt sich: Die Hauptwohnsitzbefreiung beinhaltet, was die befreite Grundstücksfläche anlangt, eine Limitierung. Neben der Fläche, auf welcher das Gebäude errichtet ist, erfasst die Befreiung so viel an das Gebäude umgebender Fläche, als üblicherweise (nach der Verkehrsauffassung, wohl unter Einbeziehung der örtlichen Bauvorschriften) als Bauplatz erforderlich ist. Das werden wohl keinesfalls mehr als 1.000 m<sup>2</sup> sein.“

Die Ausführungen in der Eingabe vom 4.5.2018, was die Unzulässigkeit einer Begrenzung betrifft, gehen daher allesamt ins Leere und hat dies der VwGH in seiner Entscheidung vom 24.4.2024, Ro 2022/15/0020, bestätigt.

Das Wohnhaus weist laut dem vorgelegten Bewertungsgutachten eine verbaute Fläche von 865,16 m<sup>2</sup> aus. Dazu ist allerdings festzuhalten, dass die verbaute Fläche im Erdgeschoß 321,53 m<sup>2</sup> beträgt, inklusive Orangerie im Ausmaß von 86,30 m<sup>2</sup>. Maßgeblich ist die das Gebäude umgebende Fläche. Somit zählt nur die verbaute Grundfläche. Kellergeschoß und Obergeschoß haben außer Ansatz zu bleiben. Würde man die darunter und die darüber liegenden Flächen miteinbeziehen, so ergäbe dies ein Zerrbild. Man denke nur an ein Hochhaus, mit zahlreichen Stockwerken, der „erforderliche Bauplatz“ wäre überdimensional. Bereits aus dieser Überlegung vermag sich das Gericht nicht den Ausführungen im Privatgutachten anzuschließen.

Unter Bauplatz ist eine Grundfläche zu verstehen, die sich aus den tatsächlich verbauten und aus jenen Grundflächen zusammensetzt, die nach den Bauvorschriften als notwendiges Zugehör zum Bau (als Vorgarten, Bauwich, Hof und dergleichen) unverbaut bleiben müsste.

„Was nach der Verkehrsauffassung üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“. Aus dieser Wortfolge kann zweifelsfrei gefolgert werden, dass nicht vom konkreten Einzelfall, sondern von einer typisierenden Betrachtung auszugehen ist.

Dazu kommt noch die Klarstellung durch Senatspräsident Zorn: „Neben der Fläche, auf welcher das Gebäude errichtet ist, erfasst die Befreiung so viel an das Gebäude umgebender Fläche, als üblicherweise (nach der Verkehrsauffassung, wohl unter Einbeziehung der örtlichen Bauvorschriften) als Bauplatz erforderlich ist. Das werden wohl keinesfalls mehr als 1.000 m<sup>2</sup> sein.“

In der mündlichen Verhandlung im Beschwerdeverfahren des Ehegatten wurde ergänzend ausgeführt, dass auf die konkrete Liegenschaft abzustellen sei. Aus dem Wort „üblicherweise“ kann nach Ansicht des Gerichtes geschlossen werden, dass nicht von einem konkreten Einzelfall auszugehen ist, sondern von einer typisierenden Betrachtung. Ob die Bauordnung allein die nach der Verkehrsauffassung üblicherweise erforderliche Größe bestimmt, darf bezweifelt werden, weil der VwGH in dem bereits mehrfach zitierten Erkenntnis keinen Bezug auf die in der BFG Entscheidung vom 17.4.2015, RV/2101044/2014, angestellten Überlegungen genommen hat. Soweit die Finanzverwaltung die Auffassung vertritt, dass für die Errichtung eines Eigenheimes nach der Verkehrsauffassung ein Grundstück mit einer Größe mit 1.000 m<sup>2</sup> üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist, hat sie jedenfalls die Praktikabilität auf ihrer Seite. Damit können und sollen Zufälligkeiten ausgeschlossen werden, wie gerade der gegenständliche Fall zeigt. Was das Beispiel mit den 1.200 m<sup>2</sup> betrifft, so wird ein derartiges Gebäude wohl nicht mehr unter den Begriff Eigenheim fallen. Wenn Zorn ausführt; was von der Grundfläche umfasst ist, so bedeutet dies - wie die nachstehenden Ausführungen - zeigen,

dass auf die konkrete bebaute Grundfläche abzustellen ist; aber begrenzt auf 1.000 m<sup>2</sup>. Welchen Sinn würde sonst die Wortfolge machen „Das werden wohl keinesfalls mehr als 1.000 m<sup>2</sup> sein“. Nach Ansicht des Gerichtes ist der Begriff des üblichen Bauplatzes losgelöst von den Bebauungsbestimmungen. Gerade der beschwerdegegenständliche Fall zeigt, zu welchem Ergebnis eine Berücksichtigung der Bebauungsbestimmungen führen kann. Im Sachverständigengutachten wurde alleine ein Bauwich von 1.171,46 m<sup>2</sup> hinzugeschlagen. Der Bauwich mag Teil des Bauplatzes sein, bestimmt aber nicht in dieser Dimension Bestandteil des erforderlichen Bauplatzes, wie im Privatgutachten ausgeführt. In der Regel steht der Bauwich (§ 51 NÖ BO) in einem gewissen Verhältnis zur Bebauungsdichte. Die zuständige Baubehörde hat bei ihren Überlegungen den gegebenen Bauwich bereits einbezogen und dabei auf die Bebauungsdichte hingewiesen. Die Baubehörde ist von einer Fläche des „erforderlichen Bauplatzes“ von 1.286,12 m<sup>2</sup> ausgegangen. Mangels genauer Definition in der Bauordnung was als „erforderlicher Bauplatz“ zu verstehen ist, hat diese die Bebauungsdichte als Kriterium herangezogen. Keinesfalls wird der im vorliegenden Fall vorliegende Bauwich zur Gänze Teil des erforderlichen Bauplatzes sein, sonst wäre dieser von der Baubehörde im vollen Umfang angesetzt worden. Auch die von der zuständigen Baubehörde vorgenommene Berechnung führt zu keinem befriedigenden Ergebnis. Für die Baubehörde handelt es sich bei dem Begriff üblicher Bauplatz um keinen Begriff aus der Bauordnung. Würde man konkret auf die Verhältnisse vor Ort abstellen, ergäbe sich ein viel größerer erforderlicher Bauplatz als die 1.286,12 m<sup>2</sup> (bebaute Grundfläche + Bauwich). Dass es sich bei der bebauten Fläche um die Nutzfläche samt Mauerwerk handelt ist unbestritten; allerdings nur was die Grundfläche betrifft (an das Gebäude umgebender Fläche). Keller und Dachgeschoss sind nicht miteinzubeziehen. Warum die Scheune und das Badehaus außer Ansatz blieben, hängt mit dem Begriff des Eigenheimes zusammen.

Was die Verkehrsauffassung betrifft, so scheint der Artikel von Clara Flemming; „Wie viel Grundstück braucht man für ein Haus? sehr aussagekräftig.

Der Bauwich hat nach der vorgegebenen Definition zum Ansatz zu gelangen (Einbeziehung der örtlichen Bauvorschriften). Wobei die Bauordnungen der Länder die einzuhaltenden (Mindest-) Abstandsflächen bei Bebauungen regeln. Die Vorgaben unterscheiden sich je nach Bundesland geringfügig. Dabei spielen die Gebäudehöhe, die Dachhöhe und-neigung sowie der Gebäudestandort innerhalb der Gemeinde eine Rolle. Der Mindestabstand liegt meist bei 2,5 bis 3 Metern.

Im Bebauungsplan wird die mögliche Bebauung noch konkreter festgelegt. So gibt die Grundflächenzahl an, mit welchem Anteil das Grundstück überbaut werden darf. Bei einer Grundflächenzahl von 0,4 darf zum Beispiel einer Überbauung von 40 Prozent stattfinden, Dieser Wert ist in vielen Bebauungsplänen üblich.

Bei der benötigten Grundstücksgröße kommt es auf den geplanten Haustyp an. Ein freistehendes Einfamilienhaus benötigt eine größere Fläche als ein Reihenheim. Ein gängiges freistehendes Einfamilienhaus hat eine typische Wohnfläche von rd. 150 m<sup>2</sup>. Wenn sich diese auf ein Erdgeschoss und ein ausgebautes Dachgeschoss verteilt, wird eine Grundfläche von rd. 100 m<sup>2</sup> benötigt. Rechnet man noch eine Stellfläche von 80 m<sup>2</sup> dazu (für Garagen), kommt man auf eine benötigte Grundfläche von 180 m<sup>2</sup>. Häufig wird das doppelte der bebauten Fläche als Gartenfläche eingeplant. Damit lässt sich dann auch eine Grundstücksbebauung von maximal 40 % sowie die Wahrung von Mindestabständen von zum Beispiel 3 Metern gut darstellen.

Anknüpfend an die bisherige Verwaltungspraxis wird man wohl sagen können, dass die Befreiung eine Einschränkung bei überdimensionierten Eigenheimen zu erfahren hat. Eine Orangerie im Ausmaß von 82 m<sup>2</sup> wird dem Begriff eines (bescheidenen) Eigenheimes wohl nicht mehr gerecht. Wendet man die obige Betrachtungsweise auf den beschwerdegegenständlichen Fall an und ersetzt man die Orangerie durch Garagen, zeigt die nachstehende Berechnung, dass das Auslangen wohl mit 1.000 m<sup>2</sup> gefunden werden kann.

Umgelegt auf den beschwerdegegenständlichen Fall bedeutet dies bei einer genutzten Fläche von 321,53 m<sup>2</sup> + 643,06 m<sup>2</sup> Garten eine erforderliche Fläche von 964,59 m<sup>2</sup> für den Bauplatz. Bei der gewählten Formel handelt es sich um einen „Richtwert“.

Selbst wenn man sich dieser Ansicht nicht anschließen vermag, kommt man unter Heranziehung der Grundflächenzahl zu einem ähnlichen Ergebnis. Gemäß Flächenwidmung weist die als Bauland Agrargebiet gewidmete Fläche eine maximale Bebaubarkeit von 40% aus (siehe dazu Seite 18 des Schätzungsgutachtens). Daher stehen bei einer Fläche von 1.000 m<sup>2</sup> 400 m<sup>2</sup> für das Gebäude und 600 m<sup>2</sup> für den Garten zur Verfügung. Da im beschwerdegegenständlichen Fall die Fläche, auf welcher das Gebäude errichtet ist (321,53 m<sup>2</sup> Nutzfläche plus Mauerwerk; wobei das Mauerwerk sicher nicht mehr als 70 m<sup>2</sup> betragen wird) zweifelsfrei unter 400 m<sup>2</sup> liegt, wird man mit 1.000 m<sup>2</sup> das Auslangen finden. Damit wird man auch der Definition „erforderlicher Bauplatz“ gerecht. Und vor allem würde diese typisierende Betrachtungsweise praktikabel und einfach sein. Der Bauordnung würde ebenso entsprochen.

Nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung umfasst die Hauptwohnsitzbefreiung über den Gesetzeswortlaut hinaus nicht nur Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, sondern auch sonstige Gebäude und Baulichkeiten, wie etwa höchstens zwei KFZ-Abstellplätze und Nebengebäude, auch wenn diese für die Nutzung für selbständige Wohnzwecke oder betriebliche Zwecke nicht geeignet sind, wie etwa Geräteschuppen oder Gartenhäuschen. Da die Hauptwohnsitzbefreiung als Befreiung der auf das als Hauptwohnsitz genutzte Gebäude sowie den dazugehörigen Grund und Boden entfallenden stillen Reserven ausgestaltet ist, erscheint die Miteinbeziehung sonstiger Gebäude und Wirtschaftsgüter als nicht systematisch und weder vom Gesetzeswortlaut noch vom Telos der Befreiungsbestimmung gedeckt (*Bodis/Hammerl in Doralt u.a., EStG, § 30 Tz 145*). Bei der

Scheune samt Gästezimmer und dem Badehaus handelt es sich zwar um Gebäude, diese werden aber auf Grund der zuvor angestellten Überlegungen nicht einzubeziehen sein.

Es sei noch einmal darauf hingewiesen, dass die als Bauland gewidmete Fläche (3.637 m<sup>2</sup>) und die im Gutachten aufgezeigte Fläche, nicht als der erforderliche Bauplatz im Sinne der genannten Rechtsprechung zu verstehen sind.

Im gegenständlichen Fall ist daher von der Hauptwohnsitzbefreiung nur das Gebäude sowie der Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m<sup>2</sup> von der Steuer befreit, die Veräußerung des restlichen Anteils an Grund und Boden im Ausmaß von 2.637 m<sup>2</sup> (Restfläche) unterliegt dagegen der Besteuerung.

Das Verwaltungsgericht weicht von der 1.000 m<sup>2</sup> Grenze nicht ab, weil die belangte Behörde selbst von dieser ausgeht und es der Beschwerdeführerin nicht zum Nachteil gereicht. Im Übrigen wird auf die Entscheidung des VwGH vom 24.4.2024, Ro 2022/15/0020, verwiesen.

Hinsichtlich der Höhe der Immobilienertragsteuer ist der Senat nach eingehender Prüfung zum Ergebnis gekommen, dass Heranziehung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung derselben durch die belangte Behörde im Zuge der Außenprüfung gesetzeskonform und rechnerisch richtig erfolgt ist und wurden auch von der Beschwerdeführerin dahingehend keine Einwände vorgebracht. Die Immobilienertragsteuer beträgt daher € 225.187,86, welche auch im bekämpften Bescheid als Steuer für Einkünfte aus der Grundstücksveräußerungen zum Ansatz gebracht wurde. Es wird aus Vereinfachungsgründen auf die Beilage „Berechnung ImmoEst“ der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10.9.2015 verwiesen.

### **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.

Unter Verweis auf die Entscheidung des VwGH im Parallelverfahren (VwGH 24.4.2024, Ro 2022/15/0020) liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 5. September 2024