

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Daniela Regina Denk über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch IWTH Hamersky Blümmel Steuerberatung GmbH, Sieveringer Straße 90, 1190 Wien, vom 24. September 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 25. August 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO im Sinne der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 07.05.2018 veräußerte die Beschwerdeführerin die von ihr bis dahin selbst bewohnte und in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft EZ ***Nr XY*** Grundbuch ***Nr Gebiet***, Grundstücksnummern ***Nr1*** (Baufläche/Gärten) und ***Nr2*** (Baufläche) mit der Adresse ***Verkaufsobjekt*** um EUR 850.000,00. Für die Berechnung wurde die Befreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in Verbindung mit der 1.000 m² Grenze geltend gemacht. Für die 1.000 m² übersteigende Fläche wurde für die Immobilienertragsteuer ein Veräußerungserlös von EUR 19.440,00 herangezogen ($2.944 \text{ m}^2 - 1.000 \text{ m}^2 = 1.944 \text{ m}^2$ Grünland mit EUR 10,00). Die Immobilienertragsteuer in Höhe von EUR 816,00 wurde vom Notar abgeführt.

Es kam zur Überprüfung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer, dabei wurde festgestellt, dass im Rahmen der Hauptwohnsitzbefreiung für die 1.000 m² übersteigende

Fläche ein Veräußerungserlös von EUR 19.440,00 geltend gemacht wurde und somit nur die Grünfläche für die Steuerpflicht herangezogen wurde.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2018** vom **25.08.2020** wurde eine Einkommensteuer in Höhe von EUR 8.239,00 festgesetzt. Auf 130 m² (Grundstück Nr. ***Nr2***) wurde aufgrund der Bebauung die Hauptwohnsitzbefreiung angewendet und die verbleibende Fläche, nach den unterschiedlich gewidmeten Flächen des Grundstückes Nr. ***Nr1*** (lt. Flächenwidmungsplan) in ein Verhältnis gesetzt und in diesem Verhältnis die steuerfreien restlichen 870 m² (1.000 m² -130 m²) der Nachbar-Parzelle in Bau- und Grünlandfläche aufgeteilt. Die nicht von den 1.000 m² umfassten Teile des Grundstückes wurden bewertet und der Besteuerung unterworfen.

Mit Schreiben vom **24.09.2020** wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 rechtzeitig **Beschwerde** erhoben und darin ausgeführt, dass die gesamte Grundstücksfläche im Grundbuch mit 2.944,00 m² (A1-Blatt) angegeben sei. Darauf würden 238,00 m² auf Baufläche (Gebäude) und 2.706,00 m² auf Gärten entfallen. Die tatsächliche Widmung laut Flächenwidmungsplan ergäbe jedoch eine Baufläche von 786,00 m². Die Liegenschaft habe der Beschwerdeführerin in den letzten zwei Jahren vor dem Verkauf durchgehend als Hauptwohnsitz gedient.

Der Wert des Wohnhauses ergäbe sich gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, in Verbindung mit der dazu ergangenen GrundanteilsV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, mit 60% des Kaufpreises, somit EUR 510.000,00, der Grund und Boden mit EUR 340.000,00. Von diesem seien 786 m² als Bauland gewidmet (bewertet mit einem m²-Preis von EUR 405,11), sowie die restliche Fläche als Grünland (bewertet mit einem m²-Preis von EUR 10,00).

Bei der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch den Vertragserrichter sei für das Gebäude samt Nebengebäuden sowie den umgebenden Grund und Boden bis zu dem Ausmaß, das üblicherweise als Bauplatz erforderlich sei, die Hauptwohnsitzbefreiung berücksichtigt worden. Davon betroffen wären die bebaute Fläche des Gebäudes (Wohnhaus) samt Garage und Nebengebäude, welche in ihrer Gesamtheit als Hauptwohnsitz genutzt wurden, weiters das Gebäude umgebende Bauland (786 m²) sowie ein Grünlandanteil angrenzend an das Bauland von 214 m² sodass ein steuerpflichtiger Grundanteil von 1944 m² verblieben sei. Für diesen Grünlandanteil sei vom abwickelnden Anwalt auf Basis eines Quadratmeterpreises von EUR 10,00 für den Grünlandanteil ein Wert von EUR 19.440,00 ermessen und auf Basis dessen ausgehend vom Steuersatz für Altvermögen von 4,2 % die Immobilienertragsteuer mit EUR 816,00 errechnet und abgeführt worden. Die Verteilung, die durch die belangte Behörde vorgenommen wurde, entspreche jedoch nicht der tatsächlichen Nutzung, somit auch nicht der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Der Verwaltungsgerichtshof gehe davon aus, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen sei, das „üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“.

Keinesfalls läge der Verwaltungsgerichtshof nur isoliert die bebaute Fläche zugrunde. Der Bereich des begünstigten Eigenheimes werde im konkreten Fall neben der bebauten Fläche in erster Linie in der das Gebäude umgebenden Fläche zu verstehen sein, welche nach vorne bis zur Straße als Bauland gewidmet sei, ebenso wie sich hinter dem Wohnhaus ein als Bauland gewidmeter Bereich befände. Das gesamte Grundstück sei nur über die ***Musterstr.*** erschlossen. Am oberen Ende schließe das Grundstück an Weingärten an. Ohne Berücksichtigung des beschriebenen vor dem Wohnhaus gelegenen Grundstücksteils wäre die Erreichbarkeit des Gebäudes von der Straße aus nicht gewährleistet. Auch die Garagen- und Kfz-Stellplätze befänden sich auf dem der Straße zugewandten Grundstücksteil. Weitere auf den Nebenflächen genutzte Baulichkeiten wie Pool, Gartenhütte sowie Weinkeller befänden sich im Anschluss an das Wohnhaus. Die Baugrenze verlaufe gleich hinter dem Pool, dahinter befände sich noch eine zweite Terrasse. Der obere Grünlandanteil sei de facto unbenutzbar, da steil und schmal. Dieser werde daher weder als Garten noch als Nebenfläche genutzt. Der restliche Grünlandanteil sei nicht gesondert nutzbar, da keine andere nutzbare Zugangsmöglichkeit bestehe.

In welchem Umfang Grund und Boden einer Baulichkeit zuzuordnen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischt genutzten Gebäudes im Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019, ausführlich behandelt. Demnach bilde bei einem unbebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dabei gehöre zum Wirtschaftsgut nicht nur jener 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.

Wenn somit von einer laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der Verwaltungspraxis von 1000 m² begrenzende steuerfreien Grundstücksflächen auszugehen sei, werde im vorliegenden Fall davon das Bauland (786 m²) sowie ein angrenzender Teil des Grünlandes (214 m²) umfasst sein. Eine pauschale prozentuelle Aufteilung nach der Flächenwidmung des Grundstückes Nr. ***Nr1*** würde, wie aus den oben angeführten Erläuterungen hervorgehe, den tatsächlichen Verhältnissen vollkommen widersprechen. Ebenso würde diese Berechnungsart der Intention des Gesetzgebers widersprechen, zumal die Hauptwohnsitzbefreiung für das als Eigenheim genutzte Liegenschaftsvermögen zur Anwendung kommen solle. Die Beschwerdeführerin habe mit ihrer Familie das gesamte Wohnhaus samt umliegenden Bereich als Hauptwohnsitz genutzt und bewohnt.

Es wurde beantragt die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen 2018 wie ursprünglich veranlagt mit EUR 816,00 festzusetzen und die bereits in gleicher Höhe entrichtete Immobilienertragsteuer in Abzug zu bringen. Gleichzeitig sollten Sonderausgaben für Versicherungsbeiträge in Höhe von EUR 1.420,38 sowie Kinderfreibeträge für beide Kinder zu je EUR 300,00 Berücksichtigung finden.

Mit **25.02.2021** erging die **Beschwerdevorentscheidung** der belangten Behörde und führte diese begründend aus, dass gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 30a Abs. 1 EStG 1988 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerung grundsätzlich der Besteuerung unterliegen, wenn nicht eine der Befreiungsbestimmungen nach § 30 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung gelangen würde. Im gegenständlichen Fall sei unstrittig, dass ein Altgrundstück im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 vorliege, vom Veräußerungserlös gemäß Grundanteilsverordnung 2016 40 % als Grundanteil auszuscheiden sei und die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung vorlägen.

Wie die Beschwerdeführerin richtig ausführe, unterläge die Hauptwohnsitzbefreiung nach Ansicht der Judikatur und der Finanzverwaltung einer größenmäßigen Beschränkung. Das Finanzamt habe bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage entsprechend der Judikatur sowohl den Anteil der tatsächlich bebauten Fläche, als auch den Anteil für den üblicherweise erforderlichen Bauplatz bis 1.000 m² von der Besteuerung ausgenommen. Die Hauptwohnsitzbefreiung sei dem Grunde nach eine Gebäudebefreiung. Die Beschaffenheit und die Art der Nutzung des Gebäudes ist das wesentliche Tatbestandsmerkmal der Befreiungsbestimmung. Es sei daher zulässig, die 1.000 m² übersteigenden Fläche entsprechend den Verhältnissen bezogen auf die Gesamtfläche in einem Bauland und einen Grünlandanteil zu unterteilen. Es läge hier eine Einlagezahl vor, welche eine unterschiedliche Widmung (Bauland um Grünland) aufweise. Es seien daher die unterschiedlich gewidmeten Flächen in ein Verhältnis zu setzen. In diesem Verhältnis sei sodann die 1.000 m² Grenze auf die Bau- und Grünlandflächen umzulegen (EStR 2000 Rz 6634c iVm Rz 6673). Es widerspräche der Intention der Befreiungsbestimmung, bei gemischter Nutzung nur das höherpreisige Bauland bei der 1.000 m² Grenze zu berücksichtigen, dies zur Gänze zu befreien und nur das niedrigpreisige Grünland der Besteuerung zu unterziehen. Der Einwand, die vom Finanzamt angewandte Verhältnismethode bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage entspreche nicht der Judikatur und würde nicht der tatsächlichen Nutzung entsprechen, erweise sich daher als unbegründet.

Zu den weiteren Eingaben betreffend Sonderausgaben und Kinderfreibeträge wird ausgeführt dass diese wie in den Vorjahren antragsgemäß berücksichtigt würden. Die Beschwerde wäre daher betreffend Sonderausgaben und Kinderfreibeträge teilweise stattzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2018 abzuändern gewesen.

Mit Schreiben vom **08.03.2021** brachte die steuerliche Vertretung rechtzeitig den **Vorlageantrag** ein. Es wurde erneut der Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt, ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet, sondern im Wesentlichen das Beschwerdevorbringen wiederholt.

Am 29.04.2021 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom 28.03.2022 wurde gegenständlicher Fall mit Stichtag 01.04.2022 der GA 1069 übertragen.

In der mündlichen Verhandlung am 12.12.2024 wurde von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, es läge vorrangig eine Gebäudebefreiung vor. Die vorrangig genutzten Grundstücksteile seien für die Hauptwohnsitzbefreiung der Berechnung unterworfen worden. Die dahinterliegenden Grundstücke seien steil aufsteigend, daher nur eingeschränkt nutzbar. Der Vertreter der belangten Behörde brachte wie im bisherigen Verfahren vor und führte nochmals aus, es könne wirtschaftlich betrachtet im Rahmen einer Gebäudebefreiung nicht nur das hochpreisige Bauland der Befreiung und somit das günstigere Grünland der Steuerpflicht unterliegen und sei dies auch nicht Intention der Bestimmung. Der Verwaltungsgerichtshof gehe bei der Aufteilung von Grund und Boden von der Verhältnismethode aus (VwGH 24.04.2024, Ro 2022/15/0044). Dem widersprach die steuerliche Vertretung, die Definition der Befreiungsbestimmung „der umgebende Grund und Boden der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ spräche gegen die Anwendung der Verhältnismethode.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 07.05.2018 veräußerte die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ ***Nr XY*** Grundbuch ***Nr Gebiet*** um EUR 850.000,00.

Das Eigentum an der Liegenschaft wurde durch Schenkungsvertrag vom 13.07.2009 durch die Beschwerdeführerin erlangt. Der letzte entgeltliche Erwerb durch den Schenkungsgeber erfolgte wiederum vor dem 01.04.2002.

Die Liegenschaft diente der Beschwerdeführerin in den letzten zwei Jahren vor dem Verkauf durchgehend als Hauptwohnsitz.

Die EZ ***Nr XY*** setzte sich aus den Grundstücken ***Nr1*** (mit einer Baufläche von 108 m² und 2.706 m² Gärten) und ***Nr2*** (mit einer Baufläche von 130 m²) zusammen. Das Grundstück ***Nr2*** betrifft nur das Hauptgebäude, die umliegende Fläche, unter der Grundstücksnr. ***Nr1*** erfasst, ist als Bauland und Grünland gewidmet.

Die gesamte Grundstücksfläche war im Grundbuch mit 2.944,00 m² (A1-Blatt) angegeben. Darauf entfielen 238,00 m² Baufläche (Gebäude) und 2.706,00 m² Gärten.

Die tatsächliche Widmung laut Flächenwidmungsplan ergab eine Baufläche von 786,00 m². 130 m² Bauland entfielen auf Grundstück ***Nr2***, somit verblieben 656 m² auf Grundstück ***Nr1***.

Es bestanden Sonderausgaben für Versicherungsbeiträge in Höhe von EUR 1.420,38 sowie Kinderfreibeträge für beide Kinder zu je EUR 300,00.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem im Akt befindlichen Kaufvertrag vom 07.05.2018, dem historischen Grundbuchsatzug und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin die allesamt unstrittig sind.

Unstrittig ist, dass ein Altgrundstück im Sinne des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 vorliegt, vom Veräußerungserlös gemäß GrundanteilsV 2016 40% als Grundanteil auszuscheiden sind und die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung vorliegen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist im vorliegenden Fall, wie bei Vorliegen mehrerer Grundstücke einer Einlagezahl die Aufteilung in Bauland und Grünland und demzufolge auch in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Anteil vorzunehmen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, iVm der dazu ergangenen GrundanteilsV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, ist das Gebäude mit 60% des Kaufpreises, somit im vorliegenden Fall mit EUR 510.000,00, der Grund und Boden mit EUR 340.000,00 zu bewerten und ist verfahrensgegenständlich auch unstrittig. Strittig ist in weiterer Folge die Aufteilung der EUR 340.000,00.

Nach § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind nunmehr von der Besteuerung Einkünfte „aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988)“ ausgenommen, wenn diese dem Veräußerer als Hauptwohnsitz gedient haben. Dass das Eigenheim samt Grund und Boden dem Veräußerer, im vorliegenden Fall der Beschwerdeführerin, zwischen Anschaffung und Veräußerung „durchgehend für mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz“ (ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP , 8) gedient hat, ist im vorliegenden Fall ebenfalls unstrittig.

Die Hauptwohnsitzbefreiung umfasst sohin Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen „samt Grund und Boden“. Obwohl nach dem Gesetzeswortlaut – weder aus der Befreiungsbestimmung selbst, noch aus der Definition des Eigenheimes oder der Eigentumswohnung nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 – eine Beschränkung des mitumfassten Grund und Bodens nicht vorgesehen ist, wird von der Finanzverwaltung eine Höchstgrenze für den von der Hauptwohnsitzbefreiung erfassten Grund und Boden in Höhe von 1.000 m² angenommen. Die Begrenzung des von der Hauptwohnsitzbefreiung umfassten

Grund und Bodens mit 1.000 m² geht auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zurück und hat ihren Ursprung wohl in der Befreiungsbestimmung für Arbeiterwohnstätten im GrEStG. Nach der Bestimmung des § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955 (BGBl 1955/140) waren ua 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.

Aus den Erläuterungen zur Neuregelung der Immobilienbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 (1680 BlgNR 24. GP, 8), wonach „wie bisher Eigenheime und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988)“, welche zwischen Anschaffung und Veräußerung durchgehend für mindestens zwei Jahre den Hauptwohnsitz des Veräußerers darstellen, von der Besteuerung ausgenommen sind, und aus den Erläuterungen zur Stammfassung des § 30 EStG 1988, in denen u.a. ausgeführt wird, dass die Steuerbefreiung auch für den „Grundanteil bzw. den Grund gelte, der üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist“ (621 BlgNR 17. GP, 82), leitete der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.03.2017, Ro 2015/15/0025, ab, dass der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (in Bezug auf Grund und Boden) eine größenmäßige Beschränkung zu entnehmen ist. Eine Limitierung ist auch erforderlich, weil sich die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen aus dem im Ertragsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt und einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten soll.

In seiner Entscheidung Ro 2022/15/0020 vom 24.04.2024 führt der Verwaltungsgerichtshof aus, die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sei dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim „Grund und Boden“ in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das „üblicherweise“ als Bauplatz erforderlich ist. Es kommt daher nicht entscheidend auf die Lage und die Bebauung eines konkreten Grundstücks an. Das Wort „üblicherweise“ indiziert vielmehr eine **typisierende Betrachtung**, die sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung an Durchschnittswerten zu orientieren hat. Im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung ist ein Bauplatz im Ausmaß von 1.000 m² typischerweise nach wie vor als ausreichend anzusehen, zumal Grund und Boden begrenzt sind und Bauplätze mit zunehmender Bebauung tendenziell kleiner werden.

Für die Berechnung bzw. Aufteilung in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil selbst, lässt sich weder aus dem Gesetz noch aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes etwas gewinnen.

Nach der Rechtsansicht der Finanzverwaltung stellt die einzelne Parzelle (das „Grundstück“ iSd VermessungsG) die kleinste „Grund und Boden-Einheit“ dar, auf die sich die Hauptwohnsitzbefreiung beziehen kann; die Einlagezahl, unter der die Grundstücke im Grundbuch erfasst sind, ist dabei irrelevant. Der zum als Hauptwohnsitz genutzten Eigenheim oder Wohnungseigentumsobjekt dazugehörige Grund und Boden ist danach durch die

„Parzelle“ vorgegeben, wobei die 1.000 m² nicht überschritten werden dürfen (vgl. auch BMF-Grundstücksinfo 2014, Pkt 2.1.5.). Um den unterschiedlichsten Lebenssachverhalten gerecht werden zu können wird allerdings diese Anknüpfung nicht streng formal ausgelegt, sondern in Abhängigkeit von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen. Befindet sich somit neben einem (eine Fläche von 1.000 m² nicht erreichenden) als Hauptwohnsitz genutzten Grundstück (Parzelle) ein unbebautes Grundstück, welches mitgenutzt wird (etwa als Garten), werden beide Grundstücke einer Gesamtbetrachtung unterzogen, womit die Fläche des Nachbargrundstückes bis zur Erreichung des Gesamtausmaßes von 1.000 m² von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst wird (vgl. auch BMF-Grundstücksinfo 2014, Pkt 2.1.4.).

Die 1.000 m² beziehen sich dabei auf die gesamte Grundstücksfläche (bebaute Fläche und unbebaute Fläche) und nicht nur auf den unbebauten Teil des Grundstücks (reiner „Gartenanteil“). Erreicht oder übersteigt die bebaute Fläche die 1.000 m², soll die Hauptwohnsitzbefreiung ausschließlich die bebaute Fläche, diese allerdings zur Gänze umfassen, unabhängig davon, wie groß sie ist (vgl. auch BMF-Grundstücksinfo 2014, Pkt 2.1.7.). Befinden sich auf demselben Grundstück mehrere Gebäude, die für selbständige Wohnzwecke geeignet sind, von denen aber nur eines als Hauptwohnsitz genutzt wird, steht nur für dieses Gebäude die Befreiung zu; die vorhandene Grundstücksfläche (der Grund und Boden) muss allerdings beiden Gebäuden zugeordnet werden. Die Zuordnung ist – unabhängig von den vermessungsrechtlichen Grundstücksgrößen – entsprechend des Verhältnisses der Grundflächen der beiden Gebäude vorzunehmen.

Von der Hauptwohnsitzbefreiung mitumfasst ist daher die entsprechend dieser Verhältnisrechnung dem als Hauptwohnsitz genutzten Gebäude zuzuordnende Fläche bis höchstens 1000 m² (vgl. auch BMF-Grundstücksinfo 2014, Pkt 2.1.4.). Befinden sich die beiden Gebäude auf unterschiedlichen Grundstücken (Parzellen) kann zwar eine Gesamtbetrachtung angestellt werden, allerdings unter Berücksichtigung der dargestellten Zuordnungsgrundsätze; das von der Hauptwohnsitzbefreiung umfasste Flächenausmaß kann allerdings nicht geringer sein als die Fläche des als Hauptwohnsitz genutzten Grundstückes (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014) Befreiungen Rz 152).

Es wird im vorliegenden Fall eine Liegenschaft (Eigenheim samt Grund und Boden) verkauft, welche aus 2 Parzellen (Grundstücken) besteht. Die Einlagezahl (insgesamt 2.944 m²) setzt sich aus den Grundstücken ***Nr1*** (mit einer Baufläche von 108 m² und 2.706 m² Gärten) und ***Nr2*** (mit einer Baufläche von 130 m²) zusammen. Die tatsächliche Widmung laut Flächenwidmungsplan ergab eine Baufläche von 786,00 m². Das Eigenheim, dass als Hauptwohnsitz genutzt wurde, befindet sich auf Parzelle ***Nr2*** (130 m² Bauland), die umliegende Fläche (Parzelle ***Nr1***) ist laut Flächenwidmungsplan als 656 m² Bauland und 2.158 m² Garten gewidmet.

Die Beschwerdeführerin zieht alle Grundstücke der Einlagezahl heran, zieht das Bauland von den 1.000 m² ab, und füllt den verbleibenden Teil mit Grünland auf. Somit verbleibt für die 1.000 m² übersteigende, steuerpflichtige Fläche nur mehr das niedrigpreisige Grünland.

Als Grundstück im Sinne des § 30 EStG 1988 ist grundsätzlich das einzelne Grundstück anzusehen. Gemäß § 7a Abs. 1 VermG ist ein Grundstück jener Teil einer Katastralgemeinde, der im Grenzkataster oder im Grundsteuerkataster als solcher mit einer eigenen Nummer bezeichnet ist.

Für Zwecke der Hauptwohnsitzbefreiung können aber benachbarte Grundstücke, die gemeinsam mit dem als Hauptwohnsitz genutzten Grundstück genutzt werden (zB weil sie in derselben Einlagezahl erfasst sind), als Einheit betrachtet werden, so dass diese benachbarten Grundstücke, neben dem eigentlichen Grundstück, in die 1.000 m² Grenze einzubeziehen sind.

Die Fläche, auf dem das Gebäude, das die Hauptwohnsitzbefreiung auslöst, steht, ist demzufolge auf jeden Fall von der Befreiung erfasst (jedoch auch nur bis zu einem Gesamtausmaß von 1.000 m²). Dies betrifft im vorliegenden Fall das Grundstück ***Nr2*** mit einer Fläche von 130 m². Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass durch das bebaute Grundstück 130 m² Grund und Boden "konsumiert" werden. Es werden jedoch auch umliegende Grundstücke bis zum Erreichen der 1.000 m²-Grenze herangezogen. Wären die 1.000 m² schon durch das erste Grundstück aufgebraucht, könnte kein weiteres Grundstück mehr herangezogen werden.

Für die Ausnützung der verbleibenden 870 m² kann das benachbarte Grundstück ***Nr1*** herangezogen werden. Hier ist aufgrund unterschiedlicher Widmungen, mit einer Baufläche von 656 m² und 2.158 m² Grünland, eine Verhältnisrechnung anzustellen, um das Aufteilungsverhältnis für die verbleibenden 870 m² zu errechnen.

Es erfolgt keine direkte Zuordnung auf eine bestimmte Widmung, sondern es wird die noch zu berücksichtigende Fläche im Verhältnis der Widmungen des benachbarten Grundstückes, im Sinne einer typisierenden Betrachtung, herangezogen. Das Grundstück, auf dem das Gebäude steht, unterliegt immer der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988, vorausgesetzt es überschreitet dieses Grundstück nicht die 1.000 m². Eine Differenzmethode, eine Berechnung, dass der Wert des verbleibenden Baulandes des benachbarten Grundstückes von der noch offenen befreiten Fläche abgezogen wird, und demnach das verbleibende Grünland auf die 1.000 m² aufgefüllt wird und somit nur Grünland als steuerpflichtige Restgröße verbleibt, kann hier aufgrund einer Durchschnittsbetrachtung nicht angewendet werden.

Wenn die steuerliche Vertretung vorbringt, es komme nur auf die tatsächliche Nutzung an, kann dem entgegnet werden, dass der Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (in Bezug auf Grund und Boden) eine größenmäßige Beschränkung zu entnehmen ist (vgl. VwGH

29.03.2017, Ro 2015/15/0025). Eine Limitierung ist auch erforderlich, weil sich die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen aus dem im Ertragsteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt und einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung leisten soll. Die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim "Grund und Boden" in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das "üblicherweise" als Bauplatz erforderlich ist. Es kommt daher **nicht entscheidend auf die Lage und die Bebauung eines konkreten Grundstücks an**. Das Wort "üblicherweise" indiziert vielmehr eine typisierende Betrachtung, die sich unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung an Durchschnittswerten zu orientieren hat (VwGH 24.04.2024, Ro 2022/15/0020).

Auch wenn in der Beschwerdeschrift im Rahmen der tatsächlichen Nutzbarkeit des Grundstückes vorgebracht wird, dass aufgrund der schwer zugänglichen Bereiche des Grundstückes nur das naheliegende Bauland für die Befreiung heranzuziehen sei, ist die Lage und die Bebauung eines konkreten Grundstückes im Rahmen einer durchschnittlichen Betrachtungsweise nicht relevant. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geht es um eine typisierende Betrachtungsweise und nicht um Abstellen auf konkrete Verhältnisse vor Ort. Im vorliegenden Fall liegt eine Besonderheit vor, da das ohnehin zur Gänze befreite Grundstück ausschließlich die Fläche des Wohngebäudes betrifft und nicht noch eine weitere umgebende Grundfläche mitumfasst.

Weiters wird vorgebracht, dass ein einheitliches Wirtschaftsgut vorliege. Dem ist entgegen zu halten, dass nach alter Rechtslage (bis 31.03.2012) bebaute Grundstücke als einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen waren. Ab dem 01.04.2012 stellen Grund und Boden und Gebäude zwei voneinander getrennte Wirtschaftsgüter dar. Die Materialien zum 1. StabG 2012 halten dazu fest: „Unter einem Grundstück sind für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Als (Teil-) Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden.“ (ErIRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP, 7). Damit ist der bisher bei Grundstücken vertretenen Einheitstheorie die Rechtsgrundlage entzogen worden (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (17. Lfg 2014) § 30 EStG - Private Grundstücksveräußerungen Rz 27). Eine Betrachtung von Grund und Boden und Gebäude als steuerliche Einheit ist daher nach der geltenden Rechtslage nicht mehr möglich.

Der Wert des Wohnhauses ergibt sich gegenständlich gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 idF des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, in Verbindung mit der dazu ergangenen GrundanteilsV 2016, BGBl. II Nr. 99/2016, mit 60% des Kaufpreises, somit EUR 510.000,00, der Grund und Boden mit EUR 340.000,00.

Die betreffende Einlagezahl (insgesamt 2.944 m²) setzt sich aus den Grundstücken *****Nr1***** (mit einer Baufläche von 108 m² und 2.706 m² Gärten) und *****Nr2***** (mit einer Baufläche

von 130 m²) zusammen. Die tatsächliche Widmung laut Flächenwidmungsplan ergibt eine Baufläche von 786,00 m². Das Eigenheim, das als Hauptwohnsitz genutzt wurde, befindet sich auf Parzelle ***Nr2*** (130 m² Bauland), die umliegende Fläche (Parzelle ***Nr1***) ist laut Flächenwidmungsplan als 656 m² Bauland und 2.158 m² Garten gewidmet.

Die Fläche, auf dem das Gebäude, das die Hauptwohnsitzbefreiung auslöst, steht, ist demzufolge auf jeden Fall von der Befreiung erfasst. Dies betrifft im vorliegenden Fall das Grundstück ***Nr2*** mit einer Fläche von 130 m².

Für die Ausnützung der verbleibenden 870 m² kann das benachbarte Grundstück ***Nr1*** herangezogen werden. Hier ist aufgrund unterschiedlicher Widmungen mit einer Baufläche von 656 m² und 2.158 m² Grünland eine Verhältnisrechnung anzustellen, um das Aufteilungsverhältnis für die verbleibenden 870 m² zu errechnen.

656 m² zu 2.158 m² (Gesamt 2.814 m²) ergibt ein Verhältnis von 23,31% zu 76,69%.

Steuerfreie Anteile:

23,31% von 870 m² ergeben 202,81 m² Bauland steuerfrei

76,69% von 870 m² ergeben 667,19 m² Grünland steuerfrei

Steuerpflichtige Anteile:

453,19 m² Bauland steuerpflichtig x EUR 405,11 = EUR 183.591,80 Bemessungsgrundlage

1490,81 m² Grünland steuerpflichtig x EUR 10,00 = EUR 14.908,10 Bemessungsgrundlage

4,2 % Steuersatz der Bemessungsgrundlage:

Bauland: EUR 7.711,86

Grünland: EUR 626,14

GESAMT EUR 8.337,17

Die Beschwerde war hinsichtlich der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen abzuweisen und die Immobilienertragsteuer in Höhe von EUR 8.337,17 wie in der Beschwerdeentscheidung festzusetzen.

Unstrittig ist zudem die antragsgemäße Berücksichtigung der Sonderausgaben für Versicherungsbeiträge in Höhe von EUR 1.420,38 und Kinderfreibeträge für beide Kinder zu je

EUR 300,00. Der Beschwerde war daher wie in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Sonderausgaben und Kinderfreibeträge stattzugeben.

Demgemäß war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur strittigen Frage, wie bei Vorliegen mehrerer Grundstücke einer Einlagezahl die Aufteilung in Bauland und Grünland und demzufolge auch in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Anteil unter Berücksichtigung der 1.000 m²-Grenze vorzunehmen ist, besteht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Demnach war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 4. Juni 2025